FGV DIREITO RIO

SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

AUTOR: LEONARDO DE ANDRADE COSTA
COLABORAÇÃO: GUILHERME VILLAS BOAS

GRADUAÇÃO
2015.2

Sumário

Sistema Tributário Nacional

INTRODUÇÃO 3

BLOCO I — DIREITO TRIBUTÁRIO, OS ASPECTOS ECONÔMICOS DA TRIBUTAÇÃO E A EXTRAFISCALIDADE 9
Aula 01. Introdução ao curso. 10
Aula 02. Aspectos Econômicos da Tributação e os diferentes substratos de incidência: o patrimônio, a renda e o consumo 11
Aula 03. A incidência econômica da tributação sobre a renda e o patrimônio 17
Aula 04. A incidência econômica da tributação sobre o consumo 26

BLOCO II — O PODER DE TRIBUTAR, A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, A CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA E A PARAFISCALIDADE 69
Aula 06 — O Poder de Tributar e a Competência Tributária 70
Aula 07. A Capacidade Tributária Ativa e a Sujeição Ativa 91
Aula 08 — A Parafiscalidade como técnica administrativa para desenvolver atividades de interesse público e o tributo na CR-88 102

BLOCO III — AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS DO PODER DE TRIBUTAR. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS. 118
Aula 09 — A Legalidade e a necessária ponderação entre os princípios da segurança jurídica e da justiça fiscal 119
Aula 10— A Isonomia e a capacidade econômica do contribuinte. Do mínimo existencial e do não confisco. 142
Aula 11 — A Irretroatividade, as Anterioridades e a Liberdade de tráfego. 161
Aula 12 — Aspectos gerais das imunidades tributárias, da não incidência e das isenções. 175
Aula 13 — A imunidade recíproca, dos templos, dos partidos políticos, dos sindicatos, das entidades de educação e de assistência social 189
Aula 14 — A imunidade dos livros, jornais, periódicos, papel destinado a sua impressão, e dos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser e as demais vedações constitucionais ao poder de tributar 214

BLOCO IV: FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO: ASPECTOS GERAIS DE INTERPRETAÇÃO, APLICAÇÃO E INTEGRAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS. 238
Aula 15 — Fontes do direito tributário 239
Aula 16. Aplicação, interpretação e integração da lei tributária 266

BLOCO V: A RELAÇÃO JURÍDICO-ECONÔMICA-TRIBUTÁRIA, OBRIGAÇÃO E FATO GERADOR 276
Aula 17: Obrigação tributária: conceito e espécies 277
Aula 18: Fato gerador e hipótese de incidência: elementos 297

BLOCO VI: SUJEIÇÃO PASSIVA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA 306
Aulas 19 e 20: Responsabilidade tributária: substituição e transferência 307

BLOCO VII: NOÇÕES GERAIS DE LANÇAMENTO, SUSPENSÃO, EXTINÇÃO E EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO 329
Aulas 21 a 26 ..329
Aula 21 — Crédito tributário e lançamento tributário: natureza jurídica 330
Aula 22: Lançamento tributário: modalidades e alteração 343
Aula 23 Suspensão da exigibilidade do crédito tributário 349
Aula 24: Extinção do crédito tributário 363
Aula 25: Extinção do crédito tributário: prescrição e decadência 371
Aula 26: Exclusão e garantias do crédito tributário 380

ANEXO I — PRESCRIÇÃO NA AÇÃO REPETITÓRIA TRIBUTÁRIA— RETROSPECTIVA HISTÓRICA E POSICIONAMENTO ATUAL DO STJ E DO STF 394

INTRODUÇÃO

A. OBJETIVO GERAL DA DISCIPLINA E TEMAS RELACIONADOS, SUA ORGANIZAÇÃO E ABORDAGEM TEÓRICA

O objetivo da disciplina é o de apresentar noções fundamentais do Direito Tributário, incluindo os seguintes tópicos: repartição da competência e princípios constitucionais tributários, fontes do direito tributário, regras de aplicação, interpretação e integração das normas tributárias, fato gerador, obrigação, lançamento e crédito tributário, responsabilidade tributária e hipóteses de suspensão da exigibilidade, extinção e exclusão do crédito tributário.

O conteúdo será estudado a partir de uma abordagem interdisciplinar que conjugue ao estudo jurídico elementos de outras áreas de conhecimento, tais como direito constitucional, direito administrativo, economia, contabilidade e história. Além disso, procuraremos fazer estudo de casos concretos e atuais com a finalidade de aplicação dos conceitos teóricos desenvolvidos ao longo da disciplina.

B. FINALIDADES DO PROCESSO ENSINO-APRENDIZADO

No presente curso, a cada encontro, serão discutidos um ou mais casos geradores, que são concebidos, na maioria das vezes, a partir de situações que foram objeto de decisão do Superior Tribunal de Justiça ou do Supremo Tribunal Federal, a fim de familiarizar o aluno com as questões discutidas no dia a dia forense e despertar o seu senso crítico com as posições adotadas pelos Tribunais.

C. MÉTODO PARTICIPATIVO: ORIENTAÇÕES PARA LEITURAS PRÉVIAS, PARTICIPAÇÃO NAS DISCUSSÕES EM SALA, NÍVEL DE PROBLEMATIZAÇÃO ESPERADO

A metodologia do curso é eminentemente participativa, requerendo intensa interação dos alunos nos debates em sala de aula e preparo prévio para as aulas, mediante a leitura das indicações bibliográficas obrigatórias e, sempre que possível, das leituras complementares.

D. DESAFIOS E DIFICULDADES COM VISTAS À SUPERAÇÃO E AO DESENVOLVIMENTO PLENO

O curso exigirá do aluno uma visão reflexiva do Direito Tributário e capacidade de relacionar a teoria exposta na bibliografia e na sala de aula com outras disciplinas. O desafio é construir uma visão contemporânea, sem deixar de lado os aspectos econômicos da tributação.

E. CONTEÚDO DA DISCIPLINA

Em síntese, o curso é composto pelos seguintes blocos interdependentes:

- Bloco I: Direito Tributário, os Aspectos Econômicos da Tributação e a Extrafiscalidade;
- Bloco II: Poder de Tributar, Competência Tributária, Capacidade Tributária e Parafiscalidade;
- Bloco III: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e os Princípios Constitucionais Tributários;
- Bloco IV: Fontes do direito tributário: aspectos gerais de interpretação, aplicação e integração das normas tributárias;
- Bloco V: A relação jurídico-econômica-tributária, fato gerador, obrigação e crédito tributário;
- Bloco VI: Sujeição passiva e responsabilidade tributária;
- Bloco VII: Noções gerais de lançamento, suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário.

CÓDIGO

DISCIPLINA

Sistema Tributário Nacional

CARGA HORÁRIA

60 h

EMENTA

Direito tributário e aspectos econômicos da tributação. Poder de tributar e competência tributária. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Princípios constitucionais tributários. Conceito jurídico-econômico de tributo. Espécies tributárias. A relação jurídico-econômica-tributária, fato gerador, obrigação e crédito tributário. Sujeição passiva e responsabilidade tributária. Noções gerais de lançamento, suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário. Fontes do direito tributário. Aspectos gerais de interpretação, aplicação e integração das normas tributárias.

OBJETIVO GERAL

Compreender o sistema tributário nacional.

OBJETIVO ESPECÍFICO

Conhecer noções fundamentais do Direito Tributário: repartição da competência e princípios constitucionais tributários, conceito de tributo e suas espécies, fontes, regras de aplicação, interpretação e integração das normas tributárias, fato gerador, obrigação, lançamento e crédito tributário, responsabilidade tributária e hipóteses de suspensão da exigibilidade, extinção e exclusão do crédito tributário.

METODOLOGIA

A metodologia de ensino é participativa, com ênfase em estudos de casos. Para esse fim, a leitura prévia obrigatória, por parte dos alunos, mostra-se fundamental.

PROGRAMA

Aula de Introdução ao curso

BLOCO I: DIREITO TRIBUTÁRIO, OS ASPECTOS ECONÔMICOS DA TRIBUTAÇÃO E A EXTRAFISCALIDADE

— Aula 01: Introdução
— Aula 02: Aspectos econômicos da Tributação
— Aula 03: A incidência econômica da Tributação sobre a Renda e Patrimônio
— Aula 04: A incidência econômica da Tributação sobre o Consumo
— Aula 05: Extrafiscalidade

BLOCO II: PODER DE TRIBUTAR, COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, CAPACIDADE TRIBUTÁRIA E PARAFISCALIDADE

— Aula 06: Poder de Tributar e Competência Tributária
— Aula 07: Capacidade Tributária
— Aula 08: Parafiscalidade

BLOCO III: LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

— Aula 09: A Legalidade e a necessária ponderação entre os princípios da segurança jurídica e da justiça fiscal.
— Aula 10: A Isonomia e a capacidade econômica do contribuinte. Do mínimo existencial e do não confisco.
— Aula 11: A Irretroatividade, as Anterioridades e a Liberdade de tráfego.
— Aula 12: Aspectos gerais das imunidades tributárias, da não incidência e das isenções.
— Aula 13: A imunidade recíproca, dos templos, dos partidos políticos, dos sindicatos, das entidades de educação e de assistência social.

— Aula 14: A imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão e as demais vedações constitucionais ao poder de tributar.

BLOCO IV: FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO: ASPECTOS GERAIS DE INTERPRETAÇÃO, APLICAÇÃO E INTEGRAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS.

— Aula 15: Fontes do direito tributário
— Aula16: Aspectos gerais de interpretação, aplicação e integração das normas tributárias.

BLOCO V: A RELAÇÃO JURÍDICO-ECONÔMICA-TRIBUTÁRIA, FATO GERADOR, OBRIGAÇÃO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

— Aula 17: Obrigação tributária: conceito e espécies
— Aula 18: Fato gerador e hipótese de incidência: elementos

BLOCO VI: SUJEIÇÃO PASSIVA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

— Aula 19: Responsabilidade tributária: substituição e transferência
— Aula 20: Responsabilidade tributária: substituição e transferência

BLOCO VII: NOÇÕES GERAIS DE LANÇAMENTO, SUSPENSÃO, EXTINÇÃO E EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Aula 21: Lançamento tributário: natureza jurídica e modalidades
Aula 22: Lançamento tributário: modalidades e alteração
Aula 23: Suspensão da exigibilidade do crédito tributário
Aula 24: Extinção do crédito tributário
Aula 25: Extinção do crédito tributário: prescrição e decadência
Aula 26: Exclusão e garantias do crédito tributário

CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO

A avaliação será composta por duas provas de igual peso, e a média final será a média aritmética entre as duas notas obtidas pelo aluno.

BIBLIOGRAFIA OBRIGATÓRIA

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo. Saraiva, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2010.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário, de acordo com a emenda constitucional 53/2006. 3ª ed. São Paulo. Saraiva, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* São Paulo: Saraiva, 2010

BLOCO I — DIREITO TRIBUTÁRIO, OS ASPECTOS ECONÔMICOS DA TRIBUTAÇÃO E A EXTRAFISCALIDADE

AULAS 1 A 5

I. TEMA

Direito tributário, os aspectos econômicos da tributação e a extrafiscalidade

II. ASSUNTO

Conceito e análise da tributação com viés nos aspectos econômicos

III. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Discutir o direito tributário com base em conceitos da economia

IV. DESENVOLVIMENTO METODOLÓGICO

AULA 01. INTRODUÇÃO AO CURSO.

AULA 02. ASPECTOS ECONÔMICOS DA TRIBUTAÇÃO E OS DIFERENTES SUBSTRATOS DE INCIDÊNCIA: O PATRIMÔNIO, A RENDA E O CONSUMO

ESTUDO DE CASO:

Suponha dois países distintos: X e Y. No país X há somente um tributo, o qual incide sobre a Renda (IR) auferida por pessoas físicas e jurídicas, seja proveniente do trabalho ou do rendimento do capital. No país Y também existe apenas um imposto, no entanto a exação incide exclusivamente sobre o Consumo (IC) das pessoas, e não sobre a renda auferida. Marx vive no país X e Adam Smith vive no país Y.

O IR é retido pela fonte pagadora e o IC é pago pelo comerciante varejista mensalmente, sendo o ônus ou encargo financeiro do imposto repassado integralmente ao preço cobrado do consumidor final (Smith).

Qual o total de imposto a pagar e o capital acumulado em cada País, por Marx e Smith, no final do primeiro e do segundo período, considerando os seguintes cenários e hipóteses: 1) somente IR no país X — alíquota de 10%; e 2) somente IC no país Y, também com alíquota de 10%, e:

> I — O rendimento do **capital** (juro) investido na aplicação financeira é de 10% **nos dois países**; e
>
> II — A renda do **trabalho** auferida no período 1 e no período 2 **nos dois países**, por Marx e por Smith, é igual a $1000, sendo o total consumido por cada um nos períodos equivalente a $600 (no período 1) e $900 (no período 2), respectivamente. O montante não consumido e não utilizado para pagamento de imposto será integralmente investido no mercado financeiro em renda variável cuja tributação é realizada na fonte pela alíquota de 10%, exclusivamente no país X, pois no país Y não há IR.

1. Aspectos preliminares da incidência econômico-jurídica

Preliminarmente, cumpre distinguir a incidência jurídica do tributo de um lado, o que se exterioriza e é delimitado pelo disposto em lei, dos múltiplos efeitos econômicos da tributação sobre os diversos agentes econômicos — inclusive as famílias e o Estado — de outro.

Ressalte-se, entretanto, que essa distinção, na verdade, apenas facilita a compreensão do fenômeno tributário, tendo em vista que a realidade é única e não comporta segmentações que visam apenas auxiliar a identificação e o raciocínio acerca da dinâmica do complexo processo impositivo que é in-

tersistêmico. De fato, o fenômeno tributário é subsistema tanto do Direito como da Economia, sem mencionar os aspectos Políticos, Culturais e Sociais.

Nesse sentido, impõe-se enfatizar que a incidência dos tributos no Estado de Direito pressupõe a existência de um ato, um fato ou um evento juridicamente qualificado que possua relevância sob o ponto de vista econômico. Esta é a razão da indissociável imbricação entre a estrutura normativa e econômica da tributação, a partir da qual se exteriorizam e são identificados os signos de riqueza e a manifestação de capacidade econômica.

O fato de o indivíduo ter barba, ser calvo ou careca, por exemplo, não pode servir de elemento catalisador a ensejar a possibilidade de tributação, haja vista não consubstanciarem ou traduzirem aptidão para contribuir em sentido econômico.

Por esse motivo a exigência de tributos no Estado de Direito é expressão da incidência econômico-jurídica, união indissociável que se projeta sobre a interpretação jurídico-econômica da norma impositiva, matéria a ser examinada tangencialmente no presente curso.

A capacidade econômica, subprincípio da igualdade, que também mantém conexão indissociável com a extrafiscalidade, apesar de se realizar potencialmente de múltiplas formas e medidas[1], é, ao mesmo tempo, **pressuposto** e **limite** da incidência de tributos, pois não há o que ser tributado caso não haja prévia e inequívoca manifestação de riqueza, em qualquer das formas em que possivelmente se exterioriza, ou seja, por meio dos diversos substratos econômicos de incidência de tributos: o **consumo** de bens e serviços, o auferimento de **renda,** a aquisição de posse, propriedade ou transmissão de **patrimônio**.

Saliente-se, conforme será analisado abaixo, que o tributo formulado ou desenhado para incidir sobre determinada base econômica de tributação pode, de fato, não atingir aludido substrato, em função de condições de mercado ou da própria legislação tributária. Destaque-se também que nem sempre a pessoa eleita pela norma de incidência como o sujeito passivo da obrigação tributária é aquela que arca, na realidade, com o ônus econômico do tributo, ou seja, existe o chamado **contribuinte de fato** e o denominado **contribuinte de direito**, os quais podem ser ou não a mesma pessoa, em função das condições dos mercados de bens e serviços e daqueles dos fatores de produção (terra, capital, trabalho etc.), assim como das normas de incidência.

Convém ressaltar, ainda, que pessoas **jurídicas**, criações do homem, não suportam, em última instância, a carga tributária, pois somente pessoas **naturais** arcam com o ônus econômico do tributo, isto é, a incidência econômica da exação sobre a pessoa jurídica deve ser analisada sob a perspectiva do retorno do capital empregado por aquele responsável por sua constituição ou seu beneficiário, o que requer análise conjunta da norma jurídica com a realidade econômica sobre a qual ela é aplicada.

[1] Nesse aspecto, a capacidade econômica constitui parâmetro a conformar a carga tributária ou o modelo de tributação diferenciado.

2. A incidência econômico-jurídica

O ordenamento normativo conforma a denominada incidência jurídica, a partir de eventos do mundo real que denotem signos de riqueza, sendo que as consequências econômicas da exigência dos tributos dependem de múltiplas variáveis, inclusive a interpretação/aplicação da norma impositiva.

O tipo de bem[2] e serviço objeto de incidência, a estrutura de mercado[3] e da remuneração dos fatores de produção[4] em que se insere o objeto da tributação, a espécie de tributo[5] adotado, bem como o substrato econômico de incidência escolhido determinam os efeitos econômicos da incidência, os quais podem ser examinados sob enfoque da microeconomia ou da macroeconomia.

Saliente-se, ainda, os inúmeros efeitos em potencial que a tributação pode causar sobre a concorrência entre os diversos agentes do mercado, na hipótese de regras tributárias não isonômicas.[6]

A pessoa eleita pela norma jurídica como sujeito passivo da obrigação tributária (art. 121 do CTN) e aquela que arca com o encargo financeiro do tributo (art. 166 do CTN) **podem coincidir ou não**, ou seja, podem ser ou não a mesma pessoa, tendo em vista que a imposição de tributos pode ocasionar alterações nos preços dos bens e serviços ou na remuneração dos fatores de produção.

Dito de outra maneira, alterações de preços nos mercados de bens e serviços e de fatores de produção podem redirecionar o ônus econômico e financeiro do tributo para pessoa diversa daquela indicada pela **lei** como o contribuinte de direito. Considerando o exposto ensina Harvey Rosen[7]:

> The statutory incidence of a tax indicates **who is legally responsible for the tax**. (…) But the situations differ drastically with respect to who really bears the burden. Because **prices may change in response to tax**, knowledge of statutory incidence tells us essentially **nothing** about who is **really paying the tax**. (…) In contrast, the **economic incidence** of a tax is the **change in the distribution of private real income brought by a tax**. Complicated taxes may actually be simpler for a politician because no one is sure who actually ends up paying them. (grifo nosso)

Em sentido análogo apontam Marco Antonio Vasconcellos e Manuel Garcia[8]:

> A proporção do imposto pago por produtores e consumidores é a chamada incidência tributária, que mostra sobre quem recai efetivamente o ônus do imposto. Há uma diferença entre o conceito jurídico e o conceito econômico de incidência. **Do ponto de vista legal, a incidência refere-se a quem recolhe o imposto aos cofres públicos**; **do**

[2] A curva de demanda, assim definida como a escala que apresenta a relação entre possíveis preços a determinadas quantidades, é negativamente inclinada em decorrência da combinação de dois fatores: o efeito substituição e o efeito renda. Na hipótese em que dois bens sejam similares, mantidas as demais variáveis constantes (*coeteris paribus*), caso o preço de um deles aumente, o consumidor passa a consumir o bem substituto. Por exemplo, no caso do proprietário do automóvel flex, isto é, que possa utilizar múltiplos combustíveis, como o álcool etílico hidratado combustível (AEHC) ou a gasolina, se um dos dois produtos tem um aumento abrubpto, que ocasione uma desvantagem muito grande no consumo de um em relação ao outro, ocorrerá o efeito substituição. À exceção do denominado bem de Giffen, que pode ocorrer na improvável hipótese em que a demanda por um bem cai quando o seu preço é reduzido, a regra geral é que, mantidas as demais variáveis correlacionadas constantes (*coeteris paribus*), como a renda do consumidor e os preços dos outros bens, caso o preço de um bem aumente o consumidor perde poder aquisitivo e a demanda pelo produto será reduzida. A demanda de uma mercadoria é certamente influenciada por outros fatores além da variável preço, como as preferências e renda dos consumidores, pelos preços de outros bens e serviços (bens complementares, substitutos), etc. A relação entre a renda e a demanda depende do tipo de bem. No caso do bem normal o aumento de renda do consumidor leva ao aumento da demanda do produto. Em sentido oposto, na hipótese dos denominados bens inferiores o aumento da renda causa uma redução da demanda, como ocorre, por exemplo, com o consumo da denominada "carne de segunda". Já os denominados bens de consumo "saciado" não são influenciados diretamente pela renda dos consumidores (e.g. sal, farinha, arroz etc).

[3] Monopólio, oligopólio, concorrência monopolística ou

ponto de vista econômico, diz respeito a quem arca efetivamente com o ônus. (grifo nosso)

Ressalte-se que, independentemente da denominação jurídica conferida ou da distribuição constitucional de competências tributárias entre os diversos entes políticos em uma Federação, são três os substratos de incidência tributária sob o ponto de vista econômico:[9] o **patrimônio**, a **renda** e o **consumo**.

A análise individualizada de cada uma dessas bases de tributação, bem como a relação entre elas, ajuda a compreensão da dinâmica do sistema tributário em sua interface com a política econômica.

De fato, apesar da maioria esmagadora dos países adotarem todos os supracitados substratos econômicos ao mesmo tempo (patrimônio, renda e consumo), a relevância relativa ou o peso conferido a cada uma dessas bases de incidência revela em grande medida o perfil, os propósitos e os possíveis reflexos das diferentes políticas tributárias adotadas pelos governos nacionais.

A preponderância de determinado substrato econômico de tributação indica, por exemplo, a ênfase da intenção de se utilizar o sistema tributário para redistribuir riqueza ou estimular os investimentos e a atividade econômica privada.

Os impostos que recaem sobre o patrimônio e a renda, por exemplo, se adéquam com facilidade à política fiscal orientada para onerar mais pesadamente as pessoas que demonstrem maior capacidade econômica, seja por meio da utilização de alíquotas proporcionais ou progressivas.

A incidência sobre o consumo, por outro lado, exclui a renda poupada da tributação, o que estimula o investimento e a geração de riqueza, apesar de ser considerado um tributo regressivo, tendo em vista não levar em consideração, em regra, a capacidade econômica do contribuinte, conforme será estudado na aula pertinente à extrafiscalidade.

Destaque-se, entretanto, que idealmente a medida do ônus global da incidência, bem como das consequências distributivas da imposição tributária deveria combinar a análise do impacto da instituição e cobrança do **tributo** com o exame dos efeitos dos **gastos** que foram financiados pelas receitas cogentes.

A introdução do imposto pode afetar a economia individual e coletiva em dois aspectos: (1) em relação à fonte dos recursos disponíveis ("source side"); e (2) no que se refere aos efeitos sobre os preços dos bens e serviços passíveis de serem adquiridos ("uses side").

De qualquer forma, nem sempre a pessoa eleita pela norma jurídica como o sujeito passivo da obrigação tributária, usualmente denominado de *contribuinte de direito*, é aquele que arca, na realidade, com o ônus econômico do tributo, enquadramento que depende das forças do mercado de fatores de produção e de bens e serviços.

Em outras palavras, independentemente do substrato econômico de tributação utilizado (patrimônio, renda ou consumo), o *contribuinte de fato*,

um mercado mais próximo da denominada concorrência pura ou perfeita etc.

[4] Os recursos de produção da economia, os denominados fatores de produção são usualmente subdivididos em terra, capital, tecnologia e recursos humanos, trabalho e capacidade empresarial. Cada fator de produção possui uma remuneração: o aluguel (terra), juro (capital), royaltiy (tecnologia), salário (trabalho) e lucro (capacidade empresarial).

[5] Existem múltiplas espécies de tributos sob o ponto de vista econômico, podendo-se segmentar a análise sob a perspectiva macroeconômica ou microeconômica. Os impostos incidentes no mercado de bens e serviços se diferenciam daqueles aplicáveis sobre a remuneração do mercado de fatores de produção. Saliente-se a possibilidade de exações instituídas sobre transações específicas não associadas diretamente ao consumo de bens e serviços ou à remuneração de fator de produção, mas que afetam indiretamente essas variáveis. Os tributos incidentes sobre as movimentações financeiras, por exemplo, instituídos como um percentual sobre os depósitos bancários ou das transações financeira, podem ou não estar vinculados diretamente ao consumo de serviços bancários ou à remuneração de aplicação no mercado.

[6] Por tal motivo, por meio da Emenda Constitucional foi incluído o Art. 146-A ao texto, que prevê que "*Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.*"

[7] ROSEN, Harvey S. **Public Finance** — 4th ed. United States: Irwin, 1995. Chapter 13, p. 273 a 302.

[8] VASCONCELLOS, Marco Antonio; GARCIA, Manuel E. **Fundamentos de Economia**. 2ª Ed. Saraiva, 2006, p.48 (nota 5).

[9] ROSEN. Op. Cit. p. 475. Conforme aponta Harvey S.

assim qualificado por suportar o encargo financeiro da incidência, pode ser ou não a mesma pessoa que o *contribuinte de direito,* que tem o dever jurídico de pagar o tributo, por determinação legal (o sujeito passivo da obrigação tributária).

Essa possível dissociação decorre dos múltiplos efeitos dos tributos sobre os preços e condições dos mercados de bens e serviços e dos fatores de produção (terra, capital, trabalho, tecnologia etc.), do tipo de exação assim como da própria aplicação da norma jurídica de incidência, conforme acima salientado. Nesse sentido ensinam Marco Antonio Vasconcellos e Manuel Garcia[10]:

> O produtor procurará repassar a totalidade do imposto ao consumidor. Entretanto, a margem de manobra de repassá-lo dependerá do grau de sensibilidade desse a alterações do preço do bem. E essa sensibilidade (ou elasticidade) dependerá do **tipo de mercado**. Quanto mais competitivo ou concorrencial o mercado, maior a parcela do imposto paga pelos produtores, pois eles não poderão aumentar o preço do produto para nele embutir o tributo. O mesmo ocorrerá se os consumidores dispuserem de vários substitutos para esse bem. Por outro lado, quanto mais concentrado o mercado — ou seja, com poucas empresas —, maior grau de transferência do imposto para consumidores finais, que contribuirão com parcela do imposto.

Em suma, a interação entre tributo e preço estabelece a correlação fundamental para determinação de quem suporta o ônus do tributo, se é o próprio contribuinte de direito, que é o sujeito passivo da obrigação tributária (artigo 121 do CTN) e tem o dever jurídico de extinguir o crédito tributário pelo pagamento, nos termos do disposto no art. 156 do mesmo CTN ou, em sentido diverso, se o contribuinte de fato é outra pessoa.

O contribuinte de direito é determinado pela lei em caráter formal e material, em obediência ao princípio da tipicidade expresso no art. 97 do CTN, conforme será examinado na aula pertinente ao estudo do princípio da legalidade, e pode ser ou não a mesma pessoa que se caracteriza como o contribuinte de fato, figura a ser definida pela dinâmica das diversas forças que formam o denominado mercado.

3. As interfaces entre os diversos substratos econômicos de incidência

A interação entre as mencionadas bases econômicas de incidência (patrimônio, renda e consumo) é inequívoca, pois refletem o resultado da atividade econômica e do comportamento social passado e presente.

Rosen*: "(…) the base of an income tax is potential consumption. This chapter discusses two additional types of taxes: The first is consumption tax, whose base is the value (or quantity) of commodities sold to a person for actual consumption. The second is a whealth tax, whose base is accumulated saving, that is the accumulated difference between potential and actual consumption"*

[10] VASCONCELLOS, Marco Antonio; GARCIA, Manuel E. Op. Cit.p.48.

Robert M. *Haig* e Henry C. *Simons* fixaram o conceito de renda sob o ponto de vista econômico nos seguinte termos[11]:

> income is the money value of the net increase to an individual´s power to consume during a period. This equals to the amount actually consumed during the period plus net additions to wealth. Net additions to wealth — saving — must be included in income because they represent an increase in potential consumption.

Portanto, segundo a definição de Haig-Simons, renda, que representa o consumo em potencial, é igual ao consumo mais a poupança (net wealth)[12], a qual, por sua vez, em termos agregados representa a capacidade de investimento de uma economia, sem levar em consideração a poupança externa. Por outro lado, o patrimônio, em dado momento do tempo, reflete a renda passada não consumida e que foi imobilizada. Assim sendo, todos os substratos econômicos de incidência tributária tem como origem primária a renda, passada ou presente.

[11] ROSEN. Op. Cit. pp. 360-361.

[12] Renda = Consumo + Poupança

AULA 03. A INCIDÊNCIA ECONÔMICA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA E O PATRIMÔNIO

ESTUDO DE CASO (RE 522.989 AGR / MG)

Na qualidade de Ministro do Supremo Tribunal Federal, você foi designado relator de um Recurso Extraordinário interposto pelo contribuinte no qual se alega a inconstitucionalidade do §1º, art. 41, da Lei nº 8.981/1995, o qual assim dispõe:

> Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.
>
> § 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

No referido recurso, sustenta o Recorrente que ao impedir que se deduza do lucro real a parcela relativa aos tributos questionados em juízo, tributa-se não o acréscimo patrimonial eventualmente auferido, mas sim seu próprio patrimônio, em afronta ao art. 153, III, da Constituição. Qual seria o seu voto?

1. A TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA E O PATRIMÔNIO

Duas são as modalidades de tributação do patrimônio: (1) a primeira, em que se considera a totalidade dos bens e direitos do sujeito passivo[13]; e (2) a segunda, a partir de elementos específicos ou parcelas que compõem o patrimônio do contribuinte, em função de (2.1) uma situação jurídica (propriedade, posse, etc.) ou (2.2) uma a transmissão patrimonial, a título gratuito ou oneroso.

Diversos exemplos dessas últimas hipóteses de incidência já foram analisadas sob a perspectiva da distribuição de competências de nosso federalismo fiscal, como são os casos dos impostos sobre a propriedade territorial rural (art. 153, VI), predial e territorial urbana (art. 156, I), de veículos automotores (art. 155, III), de transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens e direitos (art. 155, I) e da transmissão intervivos, por ato oneroso de bens imóveis (art. 156, II).

A renda e o patrimônio possuem conexão íntima, podendo-se segmentar a primeira em: *auferida*, *imobilizada* ou *transferida*. Nesse sentido, sobre esses

[13] Pode-se considerar como exemplo dessa espécie no Brasil o Imposto sobre as ***grandes fortunas***, de competência da União, nos termos do art. 153, VII, da CR-88, tributo até hoje não instituído.

dois substratos econômicos de incidência, salienta Ricardo Lobo Torres[14], na esteira de Richard Musgrave e Tipke:

> De feito, todos eles incidem sobre base muito semelhante, estremando-se em função da periodicidade ou das características formais do ato jurídico: não há nenhuma dúvida, por exemplo, que as doações e legados constituem incrementos da renda. Por isso mesmo Tipke engloba, em sua proposta de sistema tributário ideal, os impostos sobre o patrimônio e o capital debaixo da denominação de imposto de renda (Einkommernsteuer), ao qual se contrapõem os impostos sobre a renda consumida (Einkommensverwendung).

Nessa linha, deve-se alertar que o tributo desenhado para incidir sobre a renda pode afetar, na realidade, o patrimônio do sujeito passivo da obrigação tributária, caso, por exemplo, o regime jurídico tributário aplicável às deduções das despesas e dos custos necessários ao seu auferimento não forem adequados para restringir a incidência sobre a renda líquida e não sobre a renda bruta[15], afastando, dessa forma, a possibilidade de se atingir o próprio patrimônio.

Um exemplo numérico pode facilitar a compreensão do que se deseja expressar no momento.

Imagine que a alíquota[16] do imposto de renda da pessoa jurídica é 40% e uma empresa possua faturamento de R$ 1.000,00 (hum mil reais). Para atingir aludida receita bruta[17], incorreu em custos e despesas de R$ 900,00 (novecentos reais) sob o ponto de vista econômico-societário.

Nesse total de R$ 900,00 (novecentos reais) estão incluídos R$ 600,00 (seiscentos reais) de custos e despesas gerais de produção e venda e R$ 300,00 (trezentos reais) relativos a pagamentos já realizados de multas por descumprimento da legislação tributária — autuações impostas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Portanto, a renda líquida (lucro) da empresa sob a perspectiva econômico-societária no período, antes do imposto de renda, é tão somente R$ 100,00 (cem reais), resultado da subtração do faturamento de R$ 1.000,00 (mil reais) pelas despesas e custos totais de R$ 900,00 (novecentos reais).

Suponha, entretanto, que a legislação tributária restringiu os custos e as despesas **dedutíveis**[18] para a apuração do imposto de renda, de forma que, **para efeitos fiscais**, somente foi possível abater R$ 600,00 (seiscentos reais) do faturamento quando da apuração do imposto de renda da pessoa jurídica no período. Noutras palavras, o Fisco não admitiu, por força do disposto na legislação tributária, o abatimento dos R$ 300,00 (trezentos reais) relativos ao pagamento de multas.

Assim, em vez de pagar R$ 40,00 (quarenta reais) de imposto sobre a renda (40% * R$ 100,00), caso fosse possível deduzir os R$ 900,00 (novecentos

[14] TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume IV. **Os Tributos na Constituição**. Rio de Janeiro. Renovar, 2007.p.56-57.

[15] O PIS/PASEP e a COFINS são contribuições sociais que financiam a seguridade social e incidem sobre a receita ou o faturamento, nos termos do art. 195, I, "b", da CR-88.

[16] A **alíquota nominal**, conforme será estudado no momento próprio, é um dos elementos objetivos da obrigação tributária, e deve ser fixada em lei, em função do disposto no art. 97 do CTN. No caso do imposto sobre a renda, a alíquota é sempre expressa em percentual que deve ser aplicado sobre uma base de cálculo, que é a expressão econômica do fato gerador e se consubstancia, da mesma forma que a hipótese de incidência e a alíquota, elemento objetivo do obrigação tributária, que deve ser estabelecido em lei em caráter formal e material. Nos termos em que será analisado doravante, pode haver a aplicação de uma única alíquota ou múltiplas alíquotas para a mesma pessoa que aufere a renda , em função de objetivos de natureza extrafiscal. Já os impostos incidentes sobre bens podem ser calculados e apurados pela aplicação da chamada **alíquota específica**, também denominada de "ad rem" ou ainda pela alíquota "ad valorem", o que é mais comum. Esta incide sobre uma base de cálculo expressa em unidades monetárias ("ad valorem"), ao passo que a alíquota "ad rem" é aplicada sobre uma base de cálculo expressa em unidades físicas de medida, como metros, litros, m^3, etc. Assim, por exemplo, pode ser cobrado R$ 2,00 (dois reais) por litro de vinho, ou R$ 50,00 (cinquenta reais) por metro de tecido, ou ainda, R$ 0,50 (cinquenta centavos) por m^3 de combustível. A alíquota "ad valorem", por outro lado, incide, em geral, sobre o **preço** dos bens e serviços objeto da tributação. Saliente-se que a **alíquota nominal**, isto é, aquela fixada em lei, seja ela "ad valorem" ou "ad rem", pode ser ou não equivalente à **alíquota real**,

reais) integralmente, o que redundaria em lucro após o pagamento do imposto no montante de R$ 60,00 (sessenta reais), o contribuinte deve ao fisco R$ 160,00 (cento e sessenta reais) a título da exação (40% * R$ 400,00).

Dessa forma, tendo em vista que economicamente e societariamente obteve lucro bruto de apenas R$ 100,00 (cem reais), mas, por força das restrições impostas pela legislação tributária, tem que pagar R$ 160,00 (cento e sessenta reais) de imposto, fato é que parcela da exação incidiria sobre o patrimônio da entidade, e não sobre a renda auferida no período, a qual seria insuficiente para o pagamento do tributo.

Os dois quadros abaixo sintetizam o exposto:

Apuração Societária			
[1]	Faturamento/Receita Bruta		R$ 1.000,00
[2]	Custo mais Despesas gerais	R$ 600,00	
[3]	Despesas com Multas Fiscais	R$ 300,00	
[4]=[2]+[3]	Total de Custos e Despesas	R$ 900,00	R$ (900,00)
[5]=[1]-[4]	Lucro antes do Imposto do IR		R$ 100,00
[6]=[5]*40%	Imposto de Renda (40%)		R$ (40,00)
[7]=[5]-[6]	Lucro Societário		R$ 60,00

Apuração Fiscal			
[1]	Faturamento/Receita Bruta		R$ 1.000,00
[2]	Custo mais Despesa gerais	R$ 600,00	
[3]	Despesas com Multas Fiscais	R$ 300,00	
[4]=[2]+[3]	Total de Custos e Despesas Dedutíveis	R$ 600,00	R$ (600,00)
[5]=[1]-[4]	Resultado antes do IR		R$ 400,00
[6]=[5]*40%	Imposto de Renda (40%)		R$ (160,00)
[7]=[5]-[6]	Resultado após IR pelas regras fiscais		R$ 240,00
[8]=[6]-R$100	Impacto do pagamento das Multas Fiscais no Patrimônio		R$ (60)

Constata-se, assim, que o imposto, apesar de formulado para incidir sobre a renda, considerando as premissas apontadas e bem assim a aplicação da legislação tributária, repercutiu sobre o patrimônio da pessoa jurídica reduzindo-o, haja vista que o pagamento de R$ 160,00 (cento e sessenta reais) exigido a título de IR foi além da renda líquida alcançada sob o ponto de vista societário (lucro societário antes do IR = R$ 100,00).

também designada como a **carga tributária efetiva**, que expressa a proporção ou peso do tributo em relação à mercadoria, serviço ou renda, sem a consideração de inclusão do próprio tributo.

[17] O conceito de faturamento e receita bruta no exemplo é o mesmo, apesar da legislação fixar distinções que não são relevantes para o caso e serão examinadas no curso Tributos em Espécie. Saliente-se, apenas, o seguinte trecho do voto condutor, do Ministro Moreira Alves, na ADC nº 1, quanto ao conceito fixado no art. 2º da Lei Complementar 70/91: "Note-se que a Lei Complementar ao considerar o faturamento como 'receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza' nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços "coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei 187/36)."

[18] Ver art. 13 da Lei nº 9249/95, art 14 da Lei nº 9.430/96 e art 11 §2º da Lei 9532/97. São hipóteses de restrições de aproveitamento ou de despesas que devem ser adicionadas ao lucro líquido do período apurado de acordo com as regras societárias. São despesas controladas na parte B do chamado Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), para fins de determinação do lucro real fiscal.

Essa é a razão pela qual, por mais variado que seja o conceito possível de renda, os economistas, financistas e os juristas em geral concordam no sentido de que o imposto deveria incidir sempre s**obre um ganho** ou **acréscimo do patrimônio**[19], em que pese a controvérsia em relação aos fatos e extensão dos eventos que consubstanciam essa situação sob o ponto de vista jurídico.

De fato, a definição jurídica do conteúdo e alcance da expressão "renda e proventos de qualquer natureza", fundamento de incidência do imposto de competência da União fixada no art. 153, III, da CR/88, é objeto de muita discussão e desencontros, tanto na doutrina como na jurisprudência nacional.

O inteiro teor do Recurso Extraordinário (RE) 201465[20] revela o elevado grau de dissenso jurisprudencial entre os próprios Ministros do Supremo Tribunal Federal. O relator do RE, Ministro Marco Aurélio, sustentou no recurso a tese de que o conceito constitucional de renda vincula-se ao de "acréscimo patrimonial" (p. 437) indicando, ainda, que o Direito Tributário, com fundamento no art. 110 do CTN, não pode "alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos e formas de direito privado" utilizado pela Constituição para definir ou limitar competência tributária (p. 436-437). Assim, parece indicar no sentido da existência de um conceito *ontológico* ou *natural* de renda. Nessa mesma linha, se posicionou o Ministro Sepúlveda Pertence, ao ressaltar (p. 433-434):

> Lembra-me o voto do velho Ministro Luiz Galloti, dizendo, com elegância ímpar, o que muitos têm dito: **o dia em que for dado chamar de renda o que renda não é, de propriedade imóvel o que não o é, e assim por diante, estará dinamitada toda a rígida discriminação de competências tributárias, que é o próprio âmago do federalismo tributário brasileiro**, o qual, nesse campo, é de discriminação exaustiva de competências exclusivas e, portanto, necessariamente postula um conceito determinado dos campos de incidência possível da lei instituidora de cada tributo nele previsto. Não se pode, é claro, reclamar da Constituição uma exaustão da regulação da incidência de cada tributo, mas há um **mínimo inafastável**, sob pena — repito — de dinamitação de todo o sistema constitucional de discriminação de competências tributárias. (grifo nosso)

Em sentido substancialmente diverso, o Ministro Nelson Jobim, relator para o acórdão, em seu voto vista, sustentou (p. 393-398) que:

> a legislação ordinária, no lugar da expressão constitucional 'Renda', passou a utilizar, para uma das modalidades de base de cálculo, a expressão 'LUCRO REAL'. Observo que a adjetivação 'REAL' é obra da legislação infraconstitucional ordinária. Não está na Constituição, nem

[19] Nesse sentido ver voto proferido pelo Min. Cunha Peixoto nos autos do RE nº 89.791-RJ.

[20] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE n° 201.465-MG, Rel. Min. Marco Aurélio e Rel.p/ acórdão Min. Nelson Jobim. Julgamento em 02.05.2002. Brasília. Disponível em: <**http://www.stf.jus.br**>. Acesso em 14.06.2013. Decisão por maioria de votos.

> na lei complementar — CTN. A definição de 'LUCRO REAL' está no DL 1.598, de 26.12.1977 (...) A técnica legal para a determinação do LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é a da enumeração taxativa (a) dos elementos que compõem o LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO e (b) dos itens que devem ser, a este adicionados e abatidos. (...) Vê-se, desde logo, que o conceito de LUCRO REAL TRIBUTÁVEL **é puramente legal e decorrente exclusivamente da lei, que adota a técnica da enumeração exaustiva**. Algumas parcelas que, na contabilidade empresarial, são consideradas despesas, não são assim consideradas no BALANÇO FISCAL. É o caso já exemplificado dos brindes e das despesas de alimentação dos sócios. Insisto. Isso tudo demonstra que **o conceito de LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é um conceito decorrente da lei**. **Não é um conceito ontológico, como se existisse, nos fatos, uma entidade concreta denominada de 'LUCRO REAL'**. Não tem nada de material ou essencialista. É um conceito legal. Não há um LUCRO REAL que seja ínsito ao conceito de RENDA como quer o relator" (em alusão ao voto do Ministro relator Marco Aurélio). (grifo nosso)

Dessa forma, afasta a existência de um conceito natural ou ínsito ao substrato econômico de incidência tributária (renda). Na mesma toada do voto vista, que acabou prevalecendo, também indicou o Ministro Moreira Alves:

> Por outro lado, com relação à definição de 'renda', o próprio conceito de 'lucro real' é de natureza legal. A Constituição Federal prevê apenas 'renda' e 'provento', mas isso não impede a lei, desde que não seja desarrazoada, possa examinar o conceito de 'renda'. Tanto isso é verdade que, desde o início da cobrança de imposto de renda e da existência de inflação no País, sempre foi cobrado imposto de renda, com relação às pessoas físicas, corrigido monetariamente, sem que jamais se tenha sustentado que isso feria o conceito de "renda". Não sendo este conceito legal desarrazoado —, no caso não me parece que o seja, até porque o próprio Código Tributário, quando trata do fato gerador, alude à aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica —, a correção monetária não deixa de acarretar a aquisição de uma disponibilidade econômica.

Independentemente da divergência apontada, importante ressaltar que o imposto sobre a renda subdivide-se em dois grandes grupos: aquele incidente sobre as pessoas físicas (*income tax*) e o imposto sobre as pessoas jurídicas (*corporate tax*).

O imposto sobre a renda da pessoa física (*income tax*) é usualmente classificado como um **imposto direto**, assim qualificado pelo fato de a incidência econômica recair sobre aquele determinado pela lei como o contribuinte de direito.

Em sentido diverso, o enquadramento do imposto sobre a renda da pessoa jurídica (*corporate tax*) como **direto** ou **indireto** é objeto de muita discussão e dissenso. Alguns autores repudiam até mesmo a própria classificação que segmenta os impostos entre **diretos** e **indiretos**, por a considerarem sem relevância sob o ponto de vista jurídico tributário, como é o caso de Regis Fernandes de Oliveira[21], que assevera no seguinte sentido:

A classificação [impostos diretos e indiretos] é financeira, uma vez que **para o direito é irrelevante quem suporta o ônus.** (grifo nosso)

Apesar de realmente ser controvertido e impreciso o conceito, distinção e enquadramento das diversas espécies tributárias em um dos dois grupos — impostos **diretos** ou **indiretos —** a afirmativa transcrita na parte final, no sentido de que a determinação de quem suporta o ônus do tributo é irrelevante para o direito, é inadequada, ainda que se considere apenas o aspecto normativo da tributação.

Afinal, o próprio ordenamento jurídico brasileiro prevê, expressamente, a relevância da análise da repercussão[22] ou não do ônus ou do encargo financeiro do tributo, conforme disciplina expressa no artigo 166 do CTN, o qual prescreve:

> Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Dessa forma, inequívoca a relevância jurídica do exame das espécies tributárias no que se refere à distribuição alocativa do ônus do tributo. Nessa linha, muito embora critique a classificação (tributos diretos e indiretos) para efeitos jurídico-tributários, aponta Hugo de Brito Machado[23] no sentido da relevância da determinação de quem suporta o ônus do tributo em nosso ordenamento jurídico:

> A classificação dos tributos em diretos e indiretos não tem, pelo menos do ponto de vista jurídico, nenhum valor científico. É que não existe critério capaz de determinar quando um tributo tem ônus transferido a terceiro, e quando é o mesmo suportado pelo próprio contribuinte. O imposto de renda, por exemplo, é classificado como imposto direto; entretanto, sabe-se que nem sempre o seu ônus é suportado pelo contribuinte. O mesmo acontece com o IPTU, que em se tratando de imóvel alugado é quase sempre transferido para o inquilino. **Atribuindo, porém, relevância a tal classificação**, o CTN estipulou

[21] OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 2ª ed. ver. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. p. 140.

[22] A complexa discussão se a repercussão é econômica ou não transcende os objetivos da presente aula.

[23] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 21 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Malheiros, 2002. p. 176.

> que 'a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la'. A nosso ver, tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles tributos em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência. Somente em casos assim aplica-se a regra do art. 166 do CTN, **pois a natureza a que se reporta tal dispositivo legal só pode ser a natureza jurídica**, que é determinada pela lei correspondente, e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber se deu, e quando não se deu, tal transferência. (grifo nosso)

Sobre o mesmo tema esclarece Luciano Amaro[24]:

> A ***repercussão***, ***fenômeno econômico***, é difícil de precisar. Por isso esse dispositivo (art. 166 do CTN) tem gerado inúmeros questionamentos na doutrina. Ainda que se aceitem os "bons propósitos" do legislador, é um trabalho árduo identificar quais tributos, em que circunstâncias, têm natureza indireta, quando se sabe que há a tendência de todos os tributos serem "embutidos" no preço de bens ou bens ou serviços e, portanto, serem financeiramente transferidos para terceiros. Diante dessa dificuldade, a doutrina tem procurado critérios para precisar o conteúdo do preceito; Leo Krakoviak, com apoio em Marco Aurélio Greco, sustenta que o art. 166 do Código "supõe a existência de uma dualidade de pessoas", de modo que, "se o fato gerador de um tributo ocorre independentemente da realização de uma operação que envolve uma relação jurídica da qual participem dois contribuintes, em virtude da qual o ônus financeiro do tributo possa ser transferido diretamente do contribuinte de direito para o contribuinte de fato, não há como falar-se em repercussão do tributo por sua natureza (...)"..... Gilberto Ulhôa Canto relata a história deste artigo e os precedentes jurisprudenciais e lamenta ter contribuído para sua inclusão no texto do Código Tributário Nacional, destacando, entre outros argumentos, o fato de que a relação de indébito se instaura entre o solvens e o accipiens, de modo que o terceiro é estranho e só poderá, eventualmente, invocar direito contra o solvens numa relação de direito privado. Ricardo Lobo Torres, por outro lado, sublinha o principal argumento do Supremo Tribunal Federal (já antes do CTN) para negar a restituição de tributo indireto, qual seja, o de que é mais justo o Estado apropriar-se do indébito, em proveito de toda a coletividade, do que o contribuinte

[24] AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 11ª Edição. 2005, pp. 425-426.

> de jure locupletar-se, não obstante a generalizada censura da doutrina à posição pretoriana, agora respaldada, com temperamentos, pelo art. 166 do Código. Registra, porém, que o direito brasileiro está na contramão do direito comparado. Marco Aurélio Greco já aplaude o dispositivo. Aliomar Baleeiro que, no STF, se insurgia contra a Súmula 71 (que proclamara a impossibilidade de restituição de tributo indireto), registrando "a nocividade, do ponto de vista ético e pragmático, duma interpretação que encoraja o Estado mantenedor do Direito a praticar, sistematicamente, inconstitucionalidades e ilegalidades, na certeza de que não será obrigado a restituir o proveito da turpitude de seus agentes e órgãos", considerou racional a solução dada pelo art. 166 do Código.

Ainda sobre o mesmo tema pontua Sacha Calmon[25]:

> Quando afirmamos que os impostos se norteiam pelo princípio da capacidade contributiva, faz-se necessário, absolutamente necessário, operar uma distinção fundamental. É que os impostos indiretos são feitos pelo legislador para repercutir nos contribuintes de fato, os verdadeiros possuidores de capacidade econômica (consumidores de bens, mercadorias e serviços). É o ato de consumir o visado. É a renda gasta no consumo que move o legislador. Os agentes econômicos que atuam no circuito da produção-circulação-consumo apenas *adiantam* e *repassam* o ônus financeiro do tributo para a frente. É o que ocorre com o ICMS e o IPI. Por isso mesmo o CTN (art. 166) veda aos contribuintes de direito receber de volta o indébito, salvo prova de que não repassaram o ônus do imposto ou de que estão munidos de autorização para repetir. Em sendo assim, se um tributo é denominado de contribuição, se é cobrado de agentes econômicos mas acaba sendo incluído nos custos de produção e circulação para ser transferido aos preços, a sua natureza de imposto indireto sobre o consumo salta aos olhos. Este é o argumento-base para desmistificar a teoria da contribuição como quarta espécie [tributária]. Todavia, por serem cumulativas, estruturadas fora da não-cumulatividade, às contribuições não se aplica o art. 166 do CTN. O que são COFINS e o PIS senão impostos sobre preços?

Por sua vez, a incidência econômica do imposto sobre a **renda** da pessoa jurídica (*corporate tax*) também é matéria controvertida na doutrina econômica nacional e estrangeira. Em que pese o contribuinte de direito — o sujeito passivo da obrigação tributária — ser a pessoa jurídica que aufere a renda, pode ocorrer, economicamente, o repasse do encargo ou o ônus do tributo, razão pela qual pode ser qualificado como imposto **indireto,** sob o ponto de vista econômico. Nessa linha salienta Fernando Rezende[26]:

[25] COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 427.

[26] REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas.** 2ª edição, Atlas, 2001 4ª reimpressão 2006, pp. 201-202.

> Como foi visto, o modelo neoclássico supõe que o imposto não afete a curva de custo marginal e o preço de venda dos produtos, provocando apenas uma redução no lucro em poder das firmas. Nesse caso, o **ônus da tributação recairia igualmente sobre o produtor**. **A hipótese de que o ônus de um imposto sobre o lucro recai integralmente sobre o produtor constitui-se numa das principais controvérsias dessa modalidade de tributação**. Na verdade, **a possibilidade de transferência parcial ou total desse ônus para terceiros é reforçada tanto por modificações nas hipóteses teóricas sobre o comportamento das firmas quanto por análises empíricas do problema**. Em estudo sobre o assunto, Claudio Roberto Contador aponta quatro casos em que se admite claramente a possibilidade de transferência do ônus para o consumidor final: o modelo mark up, o modelo Kryzaniak-Musgrave, o modelo neoclássico em condições de risco e uma versão dinâmica do modelo neoclássico. (grifo nosso)

Na mesma toada indica Case e Fair[27]:

> The tax may affect profits earned by owners of capital, wages earned by workers, or prices of corporate and noncorporate products. Once again, the key question is how large these changes are likely to be the great debate about whom the corporate tax hurts illustrates the advantage of broad-based direct taxes over narrow-based indirect taxes. Because it is levied on an institution, the **corporate tax is indirect**, and therefore is **always shifted**. Furthermore, it taxes only one factor (capital) in only one part of the economy (the corporate sector). The income tax, in contrast, taxes all forms of income in all sectors of the economy, and it is virtually impossible to shift. **It is difficult to argue that a tax is good tax if we can´t be sure who ultimately ends up paying it**. (grifo nosso)

Por fim, importante repisar, conforme ressaltado na primeira aula, que as pessoas **jurídicas**, criações do homem, não suportam, em última instância, a carga tributária, pois somente pessoas **naturais** arcam com o ônus econômico do tributo, isto é, a incidência econômica da exação sobre a pessoa jurídica dever ser analisada sob a perspectiva do retorno do capital empregado por aquele responsável por sua constituição ou seu beneficiário, o que requer a análise conjunta da norma jurídica com a realidade econômica sobre a qual ela é aplicada.

[27] CASE, Karl E. e FAIR, Ray C.. **Principles of Microeconomics**. 4th Ed. New Jersey — USA: Prentice Hall, p.468.

AULA 04. A INCIDÊNCIA ECONÔMICA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

ESTUDO DE CASO

No julgamento do REsp nº 903.394/AL, sob o rito dos recursos repetitivos (art.543-C, do CPC), decidiu a Primeira Seção do STJ que "o 'contribuinte de fato' (in casu, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo 'contribuinte de direito' (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente". Essa orientação decorreu da interpretação, sobretudo, do artigo 166, do CTN, que assim dispõe:

> Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Posteriormente, um consumidor de energia elétrica (contribuinte de fato) o procura em seu Escritório objetivando o ajuizamento de ação em face do Estado do Rio de Janeiro a fim de pleitear a restituição do ICMS incidente em sua conta de luz, uma vez que não utilizou toda a demanda contratada. Qual seria o seu parecer sobre as chances de êxito do processo, considerando o artigo supracitado? (Vide, **REsp 1299303**, **RMS 36354**, RESP 1.299.303 e AgRg no AREsp 235770)

1. A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

A tributação sobre base econômica do consumo pode ser efetivada de duas formas: (1) por meio da adoção do chamado *Personal Consumption Tax* ou do *Saving-exempt income tax,* hipótese em que os dados apresentados pelo próprio consumidor configuram instrumento essencial para apuração do montante devido ou, ainda, o que é mais comum, (2) pelos impostos incidentes sobre ***transações*** (*Transaction Consumption Tax*), os quais podem ser monofásicos ou plurifásicos, cumulativos ou não.

No caso dos impostos incidentes sobre a circulação e vendas de bens e serviços, monofásicos ou plurifásicos, objetiva-se que o imposto recaia sobre o consumidor final[28], podendo essa previsão estar expressa no ordenamento jurídico ou não.

[28] Dessa forma, nessa modalidade de tributação sobre o Consumo, a capacidade econômica é do contribuinte de fato, apesar da relação jurídica-tributária se estabelecer com o sujeito passivo da obrigação tributária que tem o vínculo com o Fisco.

Vale relembrar, conforme visto na aula passada, que o tributo juridicamente desenhado para incidir sobre determinada base econômica pode não atingir aludido substrato sob o ponto de vista econômico, em função das condições de mercado, da técnica utilizada em cada tipo de exação ou da própria interpretação/aplicação da legislação tributária.

Nos impostos plurifásicos, desenhados para incidir sobre o consumo, o contribuinte de direito é, em regra, o industrial, o atacadista ou o varejista, ou todos eles, como ocorre no denominado imposto incidente sobre o valor agregado (IVA), amplamente adotado no exterior, em especial na União Européia. Em relação a esses tipos de incidência, a Constituição estabelece que devem ser adotadas medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços, consoante o disposto no §5º do art. 150, o qual estabelece[29]:

> Art. 150. (...)
> § 5º — A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

O imposto sobre mercadorias ou serviços pode ser monofásico, incidindo apenas em uma fase do ciclo econômico, ou plurifásico, assim qualificado por haver tributação em algumas ou todas as etapas de circulação entre a produção e o consumo.

Esses mesmos tributos podem ser cumulativos, caso a base de cálculo de determinada etapa de circulação incluir tributo da mesma espécie já incidente em etapa anterior, ou não cumulativos, hipótese em que a incidência limita-se ao valor adicionado em cada fase do ciclo econômico-tributário do bem ou serviço.

O fenômeno da repercussão ou da translação do ônus do tributo para as etapas subsequentes de circulação de imposto incidente sobre mercadorias e serviços pode ser — ou não — **expressamente** previsto no **texto normativo**, isto é, a transferência do encargo financeiro do tributo para terceiros pode decorrer da própria estrutura normativa de incidência.

Destaque-se, no entanto, que **independentemente de sua formatação jurídica** pode ocorrer, economicamente, o aludido repasse do ônus financeiro do tributo para as etapas subsequentes de circulação, dependendo das condições dos mercados de fatores e de bens e serviços.

O imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS), por exemplo, tributo de competência privativa[30] dos Estados e do Distrito Federal, é constitucionalmente desenhado para que o seu encargo

[29] A Lei nº 12.741/2012, que entrou em vigor em junho de 2013, trouxe a previsão de informação do valor aproximado dos tributos nos documentos fiscais ou equivalentes: "Art. 1º Emitidos por ocasião da venda ao consumidor de mercadorias e serviços, em todo território nacional, deverá constar, dos documentos fiscais ou equivalentes, a informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda.".

[30] Art. 155, II, da CR-88.

financeiro seja repassado ao consumidor final, razão pela qual é considerado como imposto incidente sobre o consumo[31].

Essa característica decorre da combinação de dois dispositivos constitucionais, a saber: (1) do disposto no artigo 155, §2º, I, o qual estabelece que o ICMS "*será não-cumulativo compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*", o que objetiva, como regra geral, que o imposto estadual incida somente sobre o valor adicionado em cada etapa de circulação; e (2) do contido no artigo 155, §2º, XII, "i", que dispõe caber à lei complementar "*fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço*" [32], ou melhor, o preço da mercadoria ou do serviço objeto de incidência compreende, também, o montante do imposto estadual.

Dessa forma, o ICMS deve estar incluído no próprio preço cobrado nas diversas fases de circulação, motivo pelo qual o montante total incidente em todas as fases será repassado até o consumidor final, o qual arca com o encargo financeiro do imposto estadual[33].

Outros tributos, em sentido diverso, não estão incluídos em sua própria base de cálculo, mas ainda assim constam expressamente da nota fiscal que acoberta a transação e repercutem para as etapas subsequentes, como é o caso do IPI, conforme será examinado ainda nesta aula.

No caso do ICMS, portanto, há repercussão **constitucional** obrigatória, independentemente da realidade econômica subjacente a influenciar as alterações de preços nas diversas etapas de circulação.

A figura ilustrativa abaixo auxilia a compreensão do que foi até aqui exposto em relação ao ICMS, supondo a alíquota nominal do imposto fixada em 10%, conforme lei do Estado "X", onde ocorrem todas as transações.

Vejam o seguinte caso hipotético:

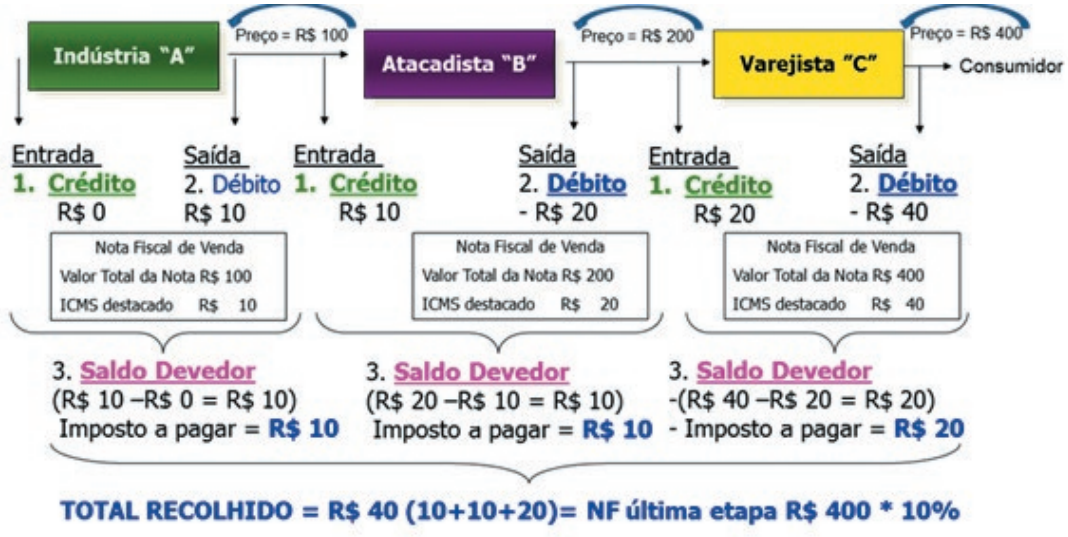
> (1) a Indústria "A" não realizou qualquer aquisição no período e somente vendeu para o Atacadista "B" mercadorias no valor total de R$ 100,00 (cem reais), montante que inclui o ICMS destacado na nota fiscal no valor de R$ 10,00 (dez reais) ;
>
> (2) o Atacadista "B" somente realizou aquisições da Indústria "A" e vendeu exclusivamente para o Varejista "C" as mesmas mercadorias adquiridas pelo valor de R$200,00 (duzentos reais), preço total que contém ICMS correspondente a R$ 20,00 (vinte reais) consignado na nota fiscal de venda; e

[31] Conforme será estudado na disciplina Tributos em Espécie, a arrecadação do imposto nas transações entre os diversos Estados e o Distrito Federal pode ser toda do Estado de origem, integralmente atribuída ao Estado do destino ou um sistema híbrido de alocação distribuição da arrecadação na Federação, dependendo onde ocorra o consumo da mercadoria ou a fruição do serviço prestado. Em âmbito internacional o princípio geral é o do destino, isto é, as exportações não sofrem incidência, ao passo que as importações são normalmente tributadas.

[32] Dispositivo introduzido pela Emenda Constitucional nº 3/1993. Saliente-se, entretanto, que antes da alteração constitucional para introduzir a aludida alínea *"i"*, a Lei Complementar nº 87/1996, no §1º do art. 13 - e antes dela o Convênio ICMS 66/89 com fulcro na autorização constitucional contida no art. 34, §8º, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)- já determinava que o ICMS estaria incluído em sua própria base de cálculo. O Supremo Tribunal Federal, no RE 212209, já havia se pronunciado, antes mesmo da edição da Emenda Constitucional nº 33/2001, no sentido da constitucionalidade do denominado "cálculo por dentro", isto é, que a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo não violava o princípio da não-cumulatividade. O julgamento ocorreu em 23/06/1999, e o acórdão possui a seguinte ementa: *"Constitucional. Tributário. Base de cálculo do ICMS: inclusão no valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo. Constitucionalidade. Recurso desprovido."*

[33] Nesse sentido, aplica-se o disposto no artigo 166 do CTN na hipótese de pedidos de restituição de indébito.

(3) o varejista "C" vendeu todo o seu estoque que era composto apenas pelas mercadorias adquiridas do Atacadista "B" por R$ 400,00, preço ao consumidor final que contém ICMS destacado no valor de R$ 40,00 (quarenta reais)


Indústria "A"
Preço = R$ 100
Atacadista "B"
Preço = R$ 200
Varejista "C"
Preço = R$ 400
Consumidor
Entrada 1. Crédito R$ 0
Saída 2. Débito R$ 10
Entrada 1. Crédito R$ 10
Saída 2. Débito - R$ 20
Entrada 1. Crédito R$ 20
Saída 2. Débito - R$ 40
Nota Fiscal de Venda
Valor Total da Nota R$ 100
ICMS destacado R$ 10
Nota Fiscal de Venda
Valor Total da Nota R$ 200
ICMS destacado R$ 20
Nota Fiscal de Venda
Valor Total da Nota R$ 400
ICMS destacado R$ 40
3. Saldo Devedor
(R$ 10 –R$ 0 = R$ 10)
Imposto a pagar = R$ 10
3. Saldo Devedor
(R$ 20 –R$ 10 = R$ 10)
Imposto a pagar = R$ 10
3. Saldo Devedor
-(R$ 40 –R$ 20 = R$ 20)
- Imposto a pagar = R$ 20
TOTAL RECOLHIDO = R$ 40 (10+10+20)= NF última etapa R$ 400 * 10%

O repasse do tributo para as etapas subsequentes até o consumidor final ocorre por meio do pagamento do preço, o qual compreende também o ICMS incidente em cada fase, ou seja, o imposto está incluído no valor pago pelo atacadista ao industrial (ICMS de R$ 10,00 incluído no preço pago, equivalente a R$ 100,00), no montante pago pelo varejista ao atacadista (ICMS de R$20,00, correspondente a R$ 10,00 da primeira etapa e R$ 10,00 da segunda fase, montante incluído no preço de R$ 200,00) e, por fim, no preço pago pelo consumidor final ao varejista, o qual compreende os R$ 40,00 de ICMS incidente em todas as etapas, montante incluído no preço final de R$ 400,00[34].

Por outro lado, o repasse do encargo financeiro para as etapas subsequentes pode ocorrer sem que haja previsão constitucional expressa no sentido que o tributo seja incluído em sua própria base de cálculo. Este é o caso, por exemplo, do Imposto sobre produtos industrializados (IPI), de competência da União, cujo imposto não está incluído em sua base de cálculo, razão pela qual opera-se o já denominado fenômeno da repercussão, o qual, para muitos autores, é princípio constitucional do qual a não-cumulatividade é subprincípio[35]. É essa translação obrigatória que caracteriza tanto o IPI, como o ICMS, impostos da espécie incidente sobre o valor acrescido, como tributo sobre o substrato econômico do Consumo.

Mas qual a diferença prática entre as duas hipóteses, isto é, quando o imposto está ou não incluído em sua própria base de cálculo?

[34] Constata-se, dessa forma, que, considerando um mercado próximo ao de concorrência perfeita, onde os preços são fixados no mercado e não por meio de fixação de Mark-up, mantida uma alíquota constante, o total arrecadado pelo imposto incidente sobre o valor adicionado (IVA) em todas as fases de circulação corresponde ao mesmo montante alcançado caso seja aplicado um imposto monofásico na etapa do varejista.

[35] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, vol. IV, Os Tributos na Constituição, Renovar, 2007.p.321. "O princípio constitucional da repercussão obrigatória, do qual a não-cumulatividade é um subprincípio, sinaliza no sentido de que a carga econômica do ICMS deve repercutir sobre o contribuinte de fato."

Preliminarmente, destaca-se que as metodologias de cálculo e os seus efeitos são diversos, o que pode ocasionar muita confusão, desde o momento da produção legislativa até as decisões judiciais das mais altas cortes, conforme será examinado a seguir.

No caso do ICMS deve ser realizado o denominado "cálculo por dentro", por determinação constitucional expressa, ao passo que na hipótese do IPI realiza-se o chamado "cálculo por fora", sendo que o intérprete deve colher elementos não apenas dos textos normativos (mundo do dever-ser), mas também do caso concreto e da realidade para a aplicar o Direito. Nessa linha ensina o Ministro do Supremo Tribunal Federal Eros Grau em estudo doutrinário[36]:

> Por ora, repitamos: a norma encontra-se, em estado de potência, involucrada no texto. Mas ela se encontra assim nele incolucrada apenas parcialmente, porque os fatos também a determinam — insisto nisso: a norma é produzida, pelo intérprete, não apenas a partir de elementos que se desprendem do texto (mundo do dever-ser), mas também a partir de elementos do caso ao qual será ela aplicada, isto é, a partir de ***elementos da realidade*** (mundo do ser). Interpreta-se também o ***caso***, necessariamente, além dos ***textos*** e da ***realidade*** — no momento histórico no qual se opera a interpretação — em cujo contexto serão eles aplicados. (grifo nosso)

Portanto, a **realidade** ocupa papel central na definição do sentido, alcance e eficácia das normas jurídicas, devendo o intérprete e aplicador da lei observar, com cuidado especial, **a razão**, decorrente da lógica e das leis físicas, que não podem ser revogadas ou afastadas pela simples vontade humana expressa na linguagem do Direito.

Em resumo, cumpre fixar duas premissas em relação ao raciocínio que será adiante exposto: (1) a Constituição determina que o ICMS está incluído em sua própria base de cálculo (alínea "i" do inciso XII do §2º do artigo 155 da CR-88) e (2) a interpretação pressupõe, além da leitura do texto normativo, a compreensão do caso e da realidade, em especial a razão e as leis físicas, que não podem ser afastadas pela vontade do legislador ou da norma extraída de decisão judicial, nem mesmo do Supremo Tribunal Federal.

Nesse sentido, procurar-se-á demonstrar[37] que qualquer lei determinado a aplicação de alíquota nominal do ICMS em percentual igual ou superior a 100% (cem por cento) **é inexequível**[38].

É o que se passa a examinar.

Diferentemente do caso do ICMS, na hipótese dos impostos não incluídos em sua própria base de cálculo, como é o IPI, por exemplo, a **alíquota nominal** é exatamente igual à **alíquota real**, sendo a carga tributária compa-

[36] GRAU, Eros. **Ensaio e discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. Malheiros, 5ª Ed. 2009. p.32.

[37] Para estudo detalhado da matéria vide: COSTA, Leonardo de Andrade. A racionalidade matemática como limite objetivo intransponível à produção e aplicação do Direito: um estudo de caso. *RDA — Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 261, p. 47-87, set./dez. 2012. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewArticle/8851>.

[38] BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Editora Unidade de Brasília, 10ª Ed 1999. Ensina o consagrado autor: "uma norma que proibisse uma ação necessária ou ordenasse uma ação impossível seria **inexequível**".

rada ao valor do produto sem o imposto expressa o mesmo percentual que a alíquota fixada em lei.

Isso ocorre porque a base de cálculo é equivalente ao próprio custo da mercadoria sem o imposto. O exemplo numérico a seguir revela e demonstra o fato: suponha que o custo de uma mercadoria sem tributo é igual a R$ 90,00 (noventa reais) e que a alíquota nominal de determinado imposto que não está incluído em sua própria base de cálculo é de 10% (dez por cento). O imposto incidente seria equivalente ao valor de R$ 9,00 (nove reais), resultado da multiplicação do custo da mercadoria sem o imposto, no montante de R$ 90,00 (noventa reais), pela alíquota nominal de 10% (dez por cento) fixada em lei. Já o total do produto mais o imposto seria igual a R$ 99,00 (noventa e nove reais).

A **alíquota real**, por sua vez, a qual significa e expressa a proporção que o imposto corresponde da mercadoria sem o próprio imposto, calcula-se por meio da divisão do valor do tributo pelo custo do produto, sendo, nessa hipótese, resultante da divisão entre R$ 9,00 (nove reais) pelos R$ 90,00 (noventa reais) da mercadoria, 10% (dez por cento).

Constata-se, dessa forma, que no caso dos impostos não são incluídos em sua própria base de cálculo, a alíquota nominal fixada em lei é exatamente igual à alíquota real. Pode-se apresentar o exposto em termos matemáticos da seguinte forma:

• Base de Cálculo	=	R$ 90,00
• (x) Alíquota nominal	=	10%
• (=) IPI incidente	=	R$ 9,00
• Alíquota real	= 10% =	R$ 9,00/R$90,00
• Total da mercadoria mais IPI	=	R$ 99,00 = R$9,00+R$90,00

Caso a alíquota nominal seja aumentada, por exemplo, para 200% (duzentos por cento), mantida a mesma base de cálculo, o montante do imposto seria equivalente a R$ 180,00 (cento e oitenta reais), resultado da multiplicação da mercadoria no valor de R$ 90,00 (noventa reais) pela alíquota correspondente a 200% (duzentos por cento), perfazendo o custo total de R$ 270,00 (duzentos e setenta reais), o que pode ser representado nos seguintes termos:

• Base de Cálculo	=	R$ 90,00
• (x) Alíquota nominal	=	200%
• (=) IPI incidente	=	R$ 180,00
• Alíquota real	=200% =	R$ 180,00/R$90,00
• Total da mercadoria mais IPI	=	R$270,00=R$180,00+R$90,00

Pode-se concluir que, neste caso do imposto não incluído em sua própria base de cálculo, não há limite lógico ou teto máximo para a alíquota nominal, que poderá ser equivalente a qualquer percentual, observado apenas, obviamente, as denominadas limitações constitucionais ao poder de tributar, em especial a capacidade econômica ou contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária, matéria que será objeto de estudo no próximo bloco.

Nesse sentido, a **extrafiscalidade**, assim qualificada no momento como a utilização dos tributos com outros objetivos além da arrecadação (estimular ou desestimular o consumo por exemplo), pode ser utilizada de forma mais aguda e radical.

Por outro lado, a alíquota nominal do ICMS, considerando que o imposto está incluído em sua própria base de cálculo, nos termos da alínea "i" do inciso XII do §2º do artigo 155 da CR-88, possui um limite máximo, que decorre da razão e não de princípios ou regras constitucionais expressas, como o princípio do não confisco ou da capacidade econômica.

Tal lógica formal obstaculiza a incidência de tributo cuja base de cálculo o inclua, em alíquota nominal igual ou superior a 100% (cem por cento), motivo pelo qual esta tem que ser, necessariamente, independentemente da vontade humana expressa por meio das normas jurídicas de decisão, inferior a 100% (cem por cento).

Analogamente ao exercício que foi acima apresentado em relação ao IPI, suponha agora, na situação de o tributo analisado ser o ICMS, hipótese em que o custo de uma mercadoria sem o imposto é, igualmente, R$ 90,00 (noventa reais) e que a alíquota nominal incidente é, também, de 10% (dez por cento).

Diferentemente do caso anterior, tendo em vista que o ICMS está incluído em sua própria base de cálculo, o imposto incidente **não** é R$ 9,00 (nove reais), pois no caso sob exame neste momento o tributo incidente **não** é resultado da multiplicação do custo da mercadoria sem o imposto pela alíquota nominal de 10% (dez por cento) fixada em lei.

Afinal, se a base de cálculo contém o próprio imposto pode-se concluir que o montante sobre o qual se aplica a alíquota nominal de 10% (dez por cento) é o resultado da soma do **custo da mercadoria sem o tributo** adicionado do **próprio ICMS**. Dessa forma teríamos:

• Base de Cálculo	=	(R$ 90 **+ ICMS**)
• (x) Alíquota nominal	=	10%
• (=) ICMS incidente	=	ICMS

Por meio da equação abaixo, podemos deduzir qual é o valor do ICMS e, por conseguinte, da base de cálculo do imposto.

- (R$90,00 + ICMS) * 10% = ICMS
- (R$9,00) + (10% * ICMS) = ICMS
- (R$9,00) = ICMS — (10% * ICMS)
- (R$9,00) = 0,90 * ICMS
- **ICMS** = R$9,00 /0,90 = **R$ 10,00 é o valor absoluto de ICMS**
- Logo, R$ 90,00+ICMS= R$ 90,00 + R$ 10,00= R$ 100,00*10% = R$ 10,00
- Alíquota Real = ICMS de R$ 10,00/R$90,00 = 11,11%

Portanto, na hipótese do imposto incluído em sua própria base de cálculo a alíquota real difere da alíquota nominal, pois o ICMS de R$ 10,00 (dez reais), dividido pela mercadoria sem imposto, no montante de R$ 90,00 (noventa reais), equivale a uma carga tributária efetiva de 11,11% (onze inteiros e onze décimos por cento), superior à alíquota definida em lei para ser aplicada sobre a base de cálculo.

A mesma conclusão pode ser alcançada pela aplicação de uma regra de três, por meio da seguinte proposição: se R$ 90,00 (noventa reais) corresponde a 90%, a incógnita a ser alcançada é igual a 100% (cem por cento). Nesses termos, teríamos:

R$ 90,00 - 90%

X - 100%

R$90,00/0,9 = R$100

Assim, definida a base de cálculo de R$100,00 (cem reais), é possível afirmar que o ICMS incidente é igual a R$ 10,00 (dez reais), tendo em vista a incidência da alíquota nominal de 10% (dez por cento) sobre a expressão econômica do fato gerador.

Para evitar todos esses cálculos é possível, ainda, determinar a base de cálculo do imposto a partir da seguinte fórmula, bastando conhecer a alíquota nominal e o valor da mercadoria sem o imposto.

- **Fórmula: Base de cálculo =** $\frac{1}{1 - \text{alíquota nominal}}$ * **(Valor da mercadoria sem ICMS)**

O quadro abaixo serve de comparativo entre os dois impostos: o ICMS e o IPI:

	IPI	ICMS
Alíquota	10%	10%
Custo da mercadoria	R$ 90,00	R$ 90,00
Base de Cálculo	R$ 90,00	R$ 100,00
Imposto	R$ 9,00 (10%* R$ 90,00)	R$ 10,00 (10%* R$ 100,00)
Total da Nota	R$ 99,00	R$ 100,00

Para finalizar, cumpre trazer à baila que, passando ao largo do aqui exposto, o Supremo Tribunal Federal se debruçou sobre o Recurso Extraordinário nº 589.216[39], no qual se discutia a inconstitucionalidade da alíquota de ICMS de 200% (duzentos por cento) incidente sobre a operação interna, interestadual destinada a consumidor final não contribuinte, e de importação, envolvendo arma de fogo e munição, suas partes e acessórios, instituída pela Lei fluminense nº 4153/03.

A Lei foi objeto da representação de inconstitucionalidade nº 0012000-28.2003.8.19.0000[40], tendo o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro considerado inválida a lei estadual, haja vista que a norma fixa "alíquota de imposto estadual a caracterizar confisco e a estabelecer limitações ao tráfego de bens".

Impugnada a decisão do TJ-RJ junto ao STF, o relator do Recurso Extraordinário 589.216 proferiu decisão monocrática declarando a constitucionalidade da lei, sob fundamento de que a "jurisprudência do Supremo fixou-se no sentido de ser idôneo o uso do 'caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para estimular conduta por parte do contribuinte, sem violar os princípios da igualdade e da isonomia' [ADI n. 1.276, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ de 29.8.02]", razão pela qual a Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, tendo logrado êxito na defesa do ato impugnado perante o Supremo Tribunal Federal, determina o cumprimento da decisão.

Ocorre, contudo, que conforme aqui demonstrado, a norma é inapta a produzir efeitos jurídicos, ainda que declarada formalmente constitucional e transitada em julgado, eis que inequívoca a demonstração de que a mencionada alíquota de 200% é inexequível.

[39] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE n° 589.216-RJ, Rel. Min. Eros Grau. Julgamento em 12.08.2009. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 17.06.2010. Decisão monocrática com fulcro no disposto no artigo 557, §1º-A, do Código de Processo Civil, dispositivo incluído pela Lei nº 9.756, de 17.12.1998, o qual estabelece: "Se a decisão recorrida estiver em manifesto confronto com súmula ou com jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior, o relator poderá dar provimento ao recurso." A parte relevante do acórdão está assim fundamentada: "7. O recurso merece prosperar, tendo em vista que a incidência, no caso, atende ao requisito da seletividade, que lhe confere caráter extrafiscal. O tributo cumpre, na espécie, função extrafiscal; visa a desestimular a compra de armas de fogo e munições, suas partes e acessórios. 8. A jurisprudência do Supremo fixou-se no sentido de ser idôneo o uso do "caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para estimular conduta por parte do contribuinte, sem violar os princípios da igualdade e da isonomia" [ADI n. 1.276,Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ de 29.8.02]." A extrafiscalidade será objeto de estudo da próxima aula e o exame das limitações constitucionais ao poder de tributar, das quais fazem parte, entre outros, o princípio da isonomia e do não confisco, será iniciado em seguida.

[40]

AULA 05. A POLÍTICA FISCAL E A EXTRAFISCALIDADE: A NECESSÁRIA COMPATIBILIZAÇÃO ENTRE EFICIÊNCIA ECONÔMICA, JUSTIÇA DISTRIBUTIVA E A CONVENIÊNCIA ADMINISTRATIVA DOS TRIBUTOS

QUESTÃO PARA REFLEXÃO:

No seu país ideal, visando a justiça fiscal, qual seria o melhor base de tributação? Responda a questão abordando as vantagens e desvantagens da tributação sobre a **renda**, **consumo** e **patrimômio**.

1. INTRODUÇÃO

Pode-se dizer, sem exagero, que rios de tinta já foram gastos e muita discussão ainda hoje existe na busca da melhor resposta para algumas questões fundamentais relacionadas à ideal organização política, econômica e social no âmbito interno de cada país, visando ao alcance do desenvolvimento socialmente sustentável, dentre as quais se destacam:

1. Quais deveriam ser as funções estatais na ordem econômica e social, ou seja, quais seriam as atividades e os limites da atuação do tradicional Estado-Nação[41]?

2. Em quais circunstâncias e em que medida deveria o Estado intervir na alocação de recursos realizada pelo "mercado", bem como no retorno e remuneração dos fatores de produção (terra — alugueres, capital-juro ou dividendo, trabalho— remuneração ou salário, empreendedorismo— lucro ou dividendo, tecnologia — royalties, e etc.), ou seja, quais seriam os contornos e os graus de interferência estatais desejáveis?

3. A ação do Estado deve somente corrigir as falhas de "mercado" por questões de **eficiência econômica** ou deve ir além, também para evitar/impedir a concentração da renda ou mesmo para realizar políticas públicas objetivando redistribuir a riqueza[42], ainda que não sejam ótimas essas ações públicas sob o critério exclusivamente econômico em sentido estrito, isto é, deveria o poder público considerar outros valores contendo razoável grau de subjetividade como a **equidade, justiça distributiva**, etc.?

[41] A aceleração do processo de integração de mercados, em âmbito regional e global, impõe inevitáveis restrições e condicionantes às políticas públicas locais, as quais se vinculam — e se subordinam em muitas circunstâncias - cada vez mais às ordens jurídicas e econômicas supranacionais. Entretanto, os atuais dilemas relacionados às possíveis políticas tributárias e de gastos a serem adotadas contém em sua raiz os mesmos tipos de escolhas e problemas do tradicional Estado-Nação, os denominados *"trade-offs"*. Na realidade, como em toda política pública, na política fiscal ocorre uma escolha na margem entre algumas virtudes de um lado em detrimento de outras qualidades de outro (como justiça distributiva e equidade na distribuição dos custos governamentais de um lado e crescimento econômico e a adequação administrativa por outro). Conforme pontua Messere, em relação, especificamente, à política tributária:*"Tax policy is about trade-offs, not truths"*. In. MESSERE, Ken. **Half Century of Changes in Taxation**. 53 Bulletin for International Fiscal Documentation 340. 1999. p. 343-344. Assim, ao lado da necessária segurança jurídica, os três planos clássicos nos quais as políticas tributárias devem ser analisadas — (1) eficiência econômica, (2) equidade/justiça distributiva, e (3) adequação administrativa ou praticalidade — permanecem, ao lado dos novos parâmetros e desafios inerentes à pós-modernidade, em especial a necessidade de interagir e competir em âmbito global. Os elementos envolvidos devem ser ponderados cuidadosamente, um verdadeiro exercício de sintonia fina e não apenas de escolha excludente.

[42] O índice ou coeficiente de Gini é a medida expressa em pontos percentuais, normalmente utilizado em estudos econômicos para identificar o grau de desigualdade e de concentração de renda em determinado país. O índice para dado país varia entre 0 e 1 (ou 100), onde 0 corresponde à completa

4. Caso concluído no sentido da necessidade ou imprescindibilidade das políticas públicas objetivando a redistribuição e a transferência de renda entre classes economicamente estratificadas para diminuir desigualdades, deveriam ser utilizados os tributos que priorizem a neutralidade[43] do seu impacto sobre as decisões dos agentes econômicos aliado à adoção de uma eficaz política de redução de desigualdades somente na vertente da despesa pública ou, alternativamente, adotar-se exclusivamente ou preponderantemente a política extrafiscal na via da receita? Não seria mais adequado adotar uma política fiscal abrangente e conjunta, compreendendo, ao mesmo tempo, a política tributária e, também, os gastos visando a alcançar objetivos de intervenção na ordem econômica e social? Essas políticas seriam diferentes dependendo do país nas quais são adotadas?

5. Qual é a distribuição de renda e de riqueza ideal? Quais os critérios e os riscos dessa atuação estatal em face das liberdades fundamentais? Quem deveria arcar com o ônus financeiro de eventuais políticas públicas visando à redistribuição de renda e riqueza e quais os limites desses encargos para o cidadão contribuinte?
6. A política tributária deveria incorporar outros objetivos — além da arrecadação dos recursos financeiros e redistribuir renda e riqueza — como estimular ou desestimular comportamentos e decisões das pessoas (físicas ou jurídicas)?

Essas questões podem ser certamente respondidas sob múltiplas perspectivas, tais como a filosófica, política, econômica, jurídica, sem esquecer, entretanto, dos requisitos práticos e operacionais, bem como dos aspectos dinâmicos e interativos das suas consequências, ou seja, como implementar as respectivas diretivas e como identificar os seus efeitos reflexos, incentivos e desestímulos, ao longo do tempo, elementos comumente relegados ao segundo plano.

Os economistas apontam em geral razões de ordens distintas para a atuação estatal, as denominadas "determinantes das despesas públicas":[44] destacando-se entre elas: (1) as falhas de mercado, envolvendo a existência de bens públicos, caracterizados pela impossibilidade de exclusão do seu consumo e por ser "não-rival", isto é, "o consumo por parte de um indivíduo ou de um grupo social não prejudica o consumo do mesmo bem pelos demais integrantes da sociedade"[45], (2) as externalidades, (3) o poder de mercado, e (4) as informações assimétricas e etc. Sobre essa questão indica o especialista em Finanças Públicas Harvey S. Rosen[46]:

igualdade de renda (todos teriam a mesma renda) e 1 (ou 100) corresponderia à completa desigualdade (apenas uma pessoa teria toda a renda). Segundo o relatório 2007/2008 do Human Development Report das Nações Unidas, com base em dados do Banco Munidal, obtido no sitio http://hdrstats.undp.org/indicators/147.html, acesso em 19/01/2009, o Brasil apresenta o índice de 57.0, enquanto Moçambique 47.3, Nigéria 50.5, Etiópia 30.0, Zambia 50.8, Ruanda 46.8, Uganda 45.7, Gana 40.8, Serra Leoa 62.9, Lesoto 63.2. Já o índice da Noruega é 25.8, Japão 24.9, Finlandia 26.9, Dinamarca 24.7, França 32.7, Inglaterra 36.0, Estados Unidos 40.8 etc. Conforme será destacado a seguir, os dados pertinentes à distribuição de riqueza/patrimônio não são disponíveis como aqueles relativos à renda.

[43] Conforme será examinado a seguir, qualquer espécie tributária afeta o comportamento dos agentes econômicos, podendo, entretanto, dependendo do tipo de exação, ser maior ou menor o seu impacto quanto à decisão de poupar ou consumir, sobre os preços relativos dos bens e serviços, no que se refere à taxa de retorno dos investimentos, em relação aos incentivos para trabalhar ou para o lazer, quanto à adoção das distintas formas de produção (maior intensidade na aplicação de capital ou de trabalho no processo produtivo) etc. Um imposto geral sobre todos os bens e serviços, por exemplo, com a adoção da mesma alíquota em todas as etapas de circulação tem reduzido impacto sobre os preços **relativos** da economia, haja vista a uniformidade de seus efeitos sobre os agentes econômicos e o processo produtivo. Essa desejável e difícil neutralidade dos tributos sobre a economia é aniquilada caso adotadas alíquotas ou tratamentos tributários diferenciados dependendo do tipo ou categoria de mercadorias e serviços, hipótese em que os respectivos preços seriam impactados de formas diversas, o que pode ocasionar ineficiência sob a perspectiva

> If properly functioning competitive markets allocate resources efficiently, what role does the government have to play in the economy? Only a very small government would appear to be appropriate. Its main function would be to establish a setting in which property rights are protected so that competition can work. Government provides law and order, a court system, and national defense. Anything more is superfluous However, such reasoning is based on a superficial understanding of the fundamental theorem. Things are really more complicated. For one thing, it has implicitly been assumed that **efficiency is the only criterion for deciding if a given allocation of resources is good**. (…) The Fundamental Theorem of Welfare Economics states that, under certain conditions, competitive market mechanisms lead to Pareto efficient outcomes. It is not obvious, however, that Pareto efficiency[47] by itself is desirable. (…) The framework used by most public finance specialists is welfare economics, the branch of economics theory concerned with the social desirability of alterative economics states. The theory is used to distinguish the circumstances under which markets can be expected to perform well from those under which markets fail to produce desirable results. (…) Despite its appeal, Paretto efficiency has no obvious claim as an **ethical norm**. Society may prefer an inefficient allocation on the basis of **equity, justice, or some other criterion**. This provides one possible reason for government intervention in the economy.

As tensões entre os valores eficiência[48] e racionalidade econômica de um lado e equidade e justiça distributiva[49] de outro subjazem e se refletem em todo o processo decisório acerca das políticas públicas a serem possivelmente adotadas, não havendo, contudo, em face do atual estágio de desenvolvimento e conhecimento humano, possibilidade de supressão absoluta[50] de qualquer dos dois componentes (eficiência ou justiça distributiva), sendo, portanto, problema solucionado por meio da ponderação mais adequada em cada situação concreta, do conjunto e do peso dos valores que a sociedade, por meio do processo político, decide priorizar e conferir relevância. De fato, no mundo atual, a definição do modelo de atuação estatal vai além da simples contradição e escolha entre maior ou menor intervencionismo, pois reflete o conjunto de valores priorizados, conforme observa Odete Medauar:[51]

> as linhas contrastantes nos estudos atuais sobre o Estado demonstram o caráter multifacetário do tema e, em especial, a impossibilidade de tratamento unilinear, simplista, monocórdio, como por exemplo, a **perspectiva reducionista, expansionista ou abolicionista.** (...) Torna-se fundamental, portanto, indagação a respeito da **natureza, função e**

exclusivamente econômica. Na mesma linha, no caso do imposto incidente sobre a renda auferida, a existência de cargas tributárias distintas para determinados tipos de rendimento ou de acordo com a faixa de renda pode estimular ou desestimular comportamentos, como a intenção de poupar ou consumir mais ou menos no presente ou no futuro, dedicar-se mais intensamente ou não ao trabalho *vis a vi* o tempo para o lazer, a decisão de realizar determinado investimento ou não, atuar na formalidade ou na informalidade e etc.

[44] REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas**. 2ª ed. São Paulo: Atlas. 2006. p.27-41.

[45] GIAMBIAGI, Fabio e ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas**. Teoria e Prática no Brasil. 3ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. p. 4.

[46] ROSEN, Harvey S. **Public Finance** — 4th ed. United States: Irwin, 1995. p. 38 e 47. Destaca o autor que: *"'In general, the art of government consists in taking as much money as possible from one class of citizens to give to the other.' While Voltaire's assertion is an overstatement, it is true that virtually every important political issue has implications for distributions of income. Even when they are not explicit, questions of whom will gain and who will lose lurk in the background of public policy debates. (…) Before proceeding, we should discuss whether economists ought to consider distributional issues at all. Not everyone thinks they should. Notions concerning the "right" income distribution are value judgments and there is no 'scientific' way to resolve differences in matters of ethics. Therefore, some argue that discussion of distributional issues is detrimental to objectivity in economics and economists should restrict themselves to analyzing only the efficiency aspects of social issues. This view has two problems. First, as emphasized in Chapter 4, the theory of welfare economics indicates that efficiency by itself cannot be used to evaluate a given situation. Criteria other than efficiency must be brought to bear when*

> **fim do Estado**, o que envolve a questão da **estrutura de valores dentro dos quais a vida pública será conduzida**; tal indagação diz respeito também ao efetivo exercício da autoridade pública, sobretudo a administrativa, na realização desses valores. (grifo nosso)

No contexto de extrema complexidade caracterizadora do denominado mundo pós-moderno, destaca-se a dificuldade de adoção de um conceito unívoco para os serviços públicos[52], área de titularidade do poder público (artigo 175 da CR-88), bem como para a determinação dos contornos, limites e interpenetrações entre o público e o não público, nas áreas de titularidade do setor privado e de exploração direta da atividade econômica pelo Estado (artigo 173 e 174 da CR-88).

Pode-se afirmar, apenas, que essas definições dependem da sociedade e do Estado nos quais se perquire os respectivos conceitos e conteúdos, caracterizando-se, portanto, por sua mutação e variabilidade no tempo e no espaço.

Nessa linha, aponta Tércio Sampaio Ferraz[53] que:

> Modernamente, no entanto, a própria transformação e o aumento da complexidade industrial vieram colocando as coisas em outro rumo. Não resta dúvida que hoje o Estado cresceu para além de sua função protetora repressora, aparecendo até muito mais como produtor de serviços de consumo social, regulamentador da economia e produtor de mercadorias. Com isso foi sendo montado um complexo sistema normativo que lhe permite, de um lado, organizar sua própria máquina de serviços, de assistência e de produção de mercadorias, e, de outro, montar um imenso sistema de estímulos e subsídios. Ou seja, o Estado, hoje, substitui, ainda que parcialmente, por exemplo, o próprio mercado na coordenação da economia, tornando-se **centro da distribuição da renda, ao determinar preços, ao taxar, ao subsidiar**.

A realização desse plexo de funções e atividades inerentes à atuação estatal[54] tem custo elevado, o qual deve ser financiado de alguma forma, além de exigir a adoção de inúmeros instrumentos, entre os quais aqueles de caráter regulatório e de intervenção na ordem econômica e social, podendo os mesmos estar ou não vinculados às políticas de natureza fiscal (receita e despesa).

Na realidade, conforme já salientado, o próprio processo de obtenção de receita (tributária e não tributária) pode trazer em seu bojo uma política intencional que transcenda e vá além do objetivo exclusivo de carrear recursos para os cofres públicos, por meio da utilização da parafiscalidade ou da extrafiscalidade dos tributos, podendo esta última política compreender objetivos[55]: (1) de redistribuição de renda e riqueza e/ou (2) regular a atividade econômica ou induzir o comportamento social, oferecendo incentivos ou desestímulos aos agentes econômicos e à sociedade em geral.

*comparing alternative allocation of resources. Of course, one can assert that only **efficiency** matters, but this in itself is a value judgment. In addition, decision makers care about the distributional implications of policy. If economists ignore distribution, then policy makers will ignore economists. Policymakers may thus end up focusing only on distributional issues and pay no attention at all to efficiency. The economist who systematically takes distribution into account can keep policymakers aware of both efficiency and distributional issues. Although training in economics certainly does not confer a superior ability to make ethical judgments, economists are skilled at drawing out the implications of alternative sets of values and measuring the costs of achieving various ethical goals".*

[47] O ótimo de Pareto, ou *Paretto efficiency,* é utilizado em estudos econômicos para avaliar a eficiência de determinada alocação de recursos, é o marco para medir resultados. Reflete a posição na qual, para fazer uma pessoa melhorar a sua situação, necessariamente alguém será prejudicado ou terá a sua satisfação reduzida. Ou seja, em uma distribuição que não seja ótima é possível incrementar a satisfação de alguém sem reduzir a de outra pessoa.

[48] A CR-88 consagra a **eficiência** no artigo 37 *caput*, o qual estabelece os princípios regedores da Administração Pública, bem como no artigo 70, caput, ao determinar que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial deve observar, além de outros princípios, conforme já examinado na aula pertinente ao controle e fiscalização das finanças públicas, a **economicidade**.

[49] Nos termos já enfatizados na aula sobre a repartição de receitas, o artigo 3º da CR-88 fixa como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, entre outros, "construir uma sociedade livre, **justa** e solidária", "erradicar a pobreza e a marginalização e **reduzir as de-**

Ainda que consideradas necessárias ou mesmo indispensáveis, é preciso não perder de vista que essas duas políticas elevam acentuadamente a complexidade do sistema de cobrança dos tributos e assemelhados, criando diversas exceções e regras pormenorizadas, afastando drasticamente a ampla aplicação das disciplinas gerais e uniformes, o que dificulta sobremaneira a administração das exações e eleva os custos administrativos, tanto do poder público como dos contribuintes que tem de adimplir com a exigência, além de propiciar os denominados *loopholes* ou brechas na legislação, que facilitam e muitas vezes fomentam a evasão e a perda de receita. Como consequência, invariavelmente, além de afastada a desejável simplicidade da tributação, o que prejudica a transparência do sistema, a carga tributária sobre aqueles que não podem ou não conseguem escapar da exigência é sobrelevada.

No entanto, importante salientar que, independentemente da vontade ou intenção do legislador, os tributos, **mesmo que instituídos apenas para a obtenção de recursos**, podem afetar os preços relativos dos bens e serviços, além de modificar a mais eficiente alocação de recursos pelos agentes econômicos, ensejar alterações nas decisões corporativas quanto à melhor estrutura de financiamento[56], se por meio da captação de capital próprio ou capital de terceiros (Debt *vs*. Equity), distorcer a taxa de retorno de determinada atividade econômica em detrimento de outra, incrementar ou diminuir o nível oferta de mão-de-obra disponível, incentivar — ou não — novas contratações de pessoas ou de aquisição de máquinas e equipamentos pelas empresas. Assim sendo, pode ocasionar uma ineficiente alocação dos fatores de produção (terra, capital, trabalho, tecnologia, empreendedorismo) e baixa produtividade.

Em suma, a simples existência dos tributos já é suficiente para modificar o comportamento das pessoas, individualmente, das famílias, das empresas, da sociedade como um todo e dos próprios governos, razão pela qual é ínsito à tributação redefinir a alocação dos recursos socialmente disponíveis, o que afeta a demanda e a oferta no mercado de fatores de produção e de bens e serviços, ocasionando modificação nos respectivos preços[57], motivos pelos quais sempre existiu — e continua a existir — intenso debate acerca do "melhor" substrato de incidência (patrimônio, renda ou consumo) sob a perspectiva da eficiência econômica, objetivando causar o menor grau de distorção possível em relação às decisões que seriam efetivadas caso inexistente a exação.

Dessa forma, se na seara tributária a expressão **extrafiscalidade** tem o sentido de outros efeitos da imposição dos tributos, além da arrecadação dos recursos para financiar a atividade do Estado, importante repisar que o fenômeno é indissociável e intrínseco à denominada **fiscalidade**, haja vista que mesmo as exações mais neutras sob a perspectiva econômica causam repercussões e impactos de naturezas diversas, que não apenas a obtenção de receitas públicas.

sigualdades sociais e regionais" e "promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação".

[50] Com a crise internacional que assola o mundo desde o final do ano de 2008 os argumentos da primazia e autossuficiência do mercado para resolver os problemas econômicos fundamentais, em especial de alocação e distribuição de recursos entre a denominada economia real e os mercados financeiros, parecem estar em cheque, conforme constata o professor da Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas — FGV/EESP, Yoshiaki Nakano, ao afirmar em artigo publicado no Jornal Valor de 13 de janeiro de 2009 (A11): "Muitos bancos e empresas símbolos já quebraram ou estão sendo socorridos pelo governo, como Citibank, GM e Ford, com medidas que estavam no índex do pensamento convencional. **A visão de mundo e idéias que fundamentavam o pensamento econômico convencional como mercado eficiente e, que se auto-regulam, ruíram com a crise**." Considerando, entretanto, que os desejos e demandas individuais e coletivas são ilimitados e instáveis, combinado com o fato de que os recursos e fatores de produção são limitados ou escassos (terra, capital, trabalho, tecnologia em determinado momento), aliado ao fato de que o Estado de Planificação, manifestação totalitária ou socialista, é incapaz de atender as demandas individuais e coletivas, é certo que o mercado e o sistema privado de formação de preços, em conjunto com o Estado, em um novo sistema não separatista a ser delineado nesse início de século XXI, continuarão a exercer papel central nas decisões e soluções dos problemas econômicos fundamentais, tais como: o que produzir, como produzir e para quem produzir. No mesmo sentido apontou o presidente dos Estados Unidos Barack Obama em seu discurso de posse, em 20/01/2009, ao declarar: "A pergunta que fazemos agora não é se nosso

Em análise sobre a **neutralidade** como um dos objetivos a serem alcançados no desenho do modelo tributário, William D. Andrews[58] esclarece:

> **Neutrality** means avoiding or minimizing distortions of normal economic incentives, and it is another crucial objective. **Virtually any tax will distort market incentives to some extent, but some taxes are worse than others in this respect**, and we should prefer the latter on that account. In part distortion varies because different aspects of economic behavior vary in their sensitivity to costs and prices, and this criterion provides some reason for avoiding taxes on particularly sensitive items. Some would argue, for example, that investment is particularly sensitive to after-tax rates of return, and capital gains cannot be subjected to high graduated tax rates without impairing the normal flow of capital into new enterprises. Therefore, the argument concludes, capital gains should be given special protection against ordinary rates. Others are skeptical of that argument at several points, but is important to keep in mind **the extent in which various aspects of the tax system may alter economic choices that would be made in its absence**.

Assim sendo, parece correta a definição de Estevão Horvath[59] que estabelece a distinção entre a **fiscalidade** e a **extrafiscalidade** em função da **ênfase da intenção** com a qual o tributo é criado e aplicado:

> fala-se em tributo **fiscal** quando ele é cobrado com a **finalidade precípua** de abastecer os cofres públicos de dinheiro, para que o Estado possa realizar os seus fins adrede estabelecidos. Diz-se **extrafiscal**, por sua vez, o tributo que se arrecada **mais** com a **intenção** de buscar estimular ou desestimular certos comportamentos (desencorajar a manutenção de latifúndios improdutivos, por exemplo) que de encher as burras do Estado. (grifo nosso)

A utilização do tributo com fim extrafiscal, seja para a redefinição do grau de concentração de riqueza e de renda ou como instrumento regulatório, é matéria extremamente complexa e de difícil consenso, pois além de envolver premissas e elementos de natureza ideológica e de valores de elevado grau de subjetividade, tais como liberdade, justiça distributiva e equidade, dependem amplamente do ambiente jurídico, econômico, político, cultural no qual essas políticas são adotadas, além, é claro, da viabilidade administrativa da exação.

governo é grande demais ou pequeno demais, mas se ele funciona. Não enfrentamos a questão se o mercado é uma força para o bem ou o mal. O seu poder de gerar riqueza e expandir liberdade não tem paralelo. Mas esta crise nos lembrou que, sem um olhar vigilante, o mercado pode sair do controle; que a nação não pode prosperar por muito tempo se favorecer apenas os prósperos".

[51] MEDAUAR, Odete. O Direito Administrativo em Evolução. 2ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 77

[52] Após destacar a dificuldade de se conceituar *serviços públicos,* e apontar para o modelo adotado por Celso Antonio Bandeira de Mello — o qual desvincula o conceito da noção de "atividade econômica", e conecta-o às atividades estatais essenciais — a professora Maria Silvia Di Pietro define "serviços públicos" como "toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público". *v.* DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 99. Já o Ministro Eros Grau, do STF, enquadra o *serviço público* como espécie de *atividade econômica*, tomado esse último em seu sentido lato: "Daí a verificação de que o gênero — atividade econômica — compreende suas espécies: o serviço público e a atividade econômica". Ressalva, ainda, que se trata de *conceito aberto*, a ser preenchido com os dados da realidade, e como tal, depende do confronto entre o ***capital*** de um lado — que procura "reservar para sua exploração, como atividade econômica em sentido estrito, todas as matérias que possam ser, imediata ou potencialmente, objeto de profícua especulação lucrativa" - e o trabalho, de outro, que "aspira atribua-se ao Estado, para que este as desenvolva não de modo especulativo, o maior número possível de atividades econômicas (em sentido amplo). É a partir

2. A ADOÇÃO DE POLÍTICA FISCAL COMO INSTRUMENTO PARA DESCONCENTRAR RENDA E RIQUEZA

Durante a vigência do denominado patrimonialismo predominavam as receitas dominiais bem como aquelas decorrentes da exploração das colônias, em que pese em alguns países já se fazer presente a necessidade de prévia autorização para a cobrança de impostos, como a Inglaterra a partir de 1215. Não havia, à época, distinção entre a Fazenda Pública e a do monarca, sendo fundamentada a exigência dessa espécie tributária nas necessidades dos Reis e da nobreza.

Assim, além da receita extrapatrimonial ser secundária e excepcional, a suscitar apenas em algumas circunstâncias a anuência e a aprovação preliminar dos estamentos, os impostos não se vinculavam à ideia de **liberdade** nem de **igualdade**, que somente passaram a fundamentar essa exação no Estado Liberal.

De fato, apenas com o processo de extinção dos privilégios da nobreza e do clero e com o surgimento do liberalismo e do Estado de Direito, que marcam o início do constitucionalismo moderno, é que o imposto deixa de ser apropriado privadamente e passa a ser notadamente público, consubstanciando-se na principal categoria dos ingressos e a mais destacada fonte das receitas públicas[60].

Nessa toada, com o advento do denominado Estado Fiscal, as necessidades financeiras passam a ser essencialmente cobertas por impostos, o que tem sido a regra no estado moderno, salvo as exceções de estados proprietários, produtores e empresariais, os quais, conforme assevera José Casalta Nabais[61], "em virtude do grande montante de receitas provenientes da exploração de matérias primas (petróleo, gás natural, ouro, etc.) ou até da concessão do jogo (como Mônaco ou Macau), podem dispensar os respectivos cidadãos de serem o seu principal suporte financeiro".

A partir do Estado Fiscal o imposto passa a ser caracterizado como o valor "que se paga para viver em uma sociedade civilizada", conforme preconizado por Oliver Wendell Holmes[62], ou por ser "o preço da liberdade, tendo em vista que é pago sem qualquer contraprestação por parte do Estado e afasta o cidadão das obrigações pessoais", como identificado por Ricardo Lobo Torres[63].

Se as demandas da nobreza e do clero, o que posteriormente se designará por "razão de Estado"[64], são os núcleos fundamentais para justificar a cobrança dos impostos no Estado Patrimonial, a **igualdade** e a **liberdade** do cidadão, decorrentes do contrato social, são as razões de ser da imposição no Estado Liberal de Direito, na medida em que o imposto[65] possuía natureza liberatória, vez que, consoante lições de Gabriel Ardant, "representava a transformação de outras obrigações, do serviço militar, da armada, das prestações *in natura*, ele **liberava** o homem da constrição de

deste confronto — do estado em que tal confronto se encontrar, em determinado momento histórico — que se ampliarão ou reduzirão, correspectivamente, os âmbitos das atividades econômicas em sentido estrito e dos serviços públicos". v. GRAU, Roberto Eros. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, p. 92 e 99.

[53] FERRAZ, Tércio Sampaio. Apresentação. In: BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10ª ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.p.12.

[54] GRAU. Op. cit. p.82. "Daí se verifica que o Estado não pratica **intervenção** quando presta serviço público ou regula a prestação de serviço público. Atua, no caso, em área de sua própria titularidade, na esfera pública. Por isso mesmo dir-se-á que o vocábulo **intervenção** é, no contexto, mais correto do que a expressão **atuação** estatal: **intervenção** expressa **atuação** estatal em área de titularidade do setor privado; **atuação estatal**, simplesmente, expressa significado mais amplo. Pois é certo que essa expressão quando não qualificada, conota inclusive atuação na esfera do público" (grifo nosso).

[55] AVI-YONAH, Reuven S. The three goals of Taxation. 60 Tax Law Review 01, 2006. O professor Americano sumariza a questão nos seguintes termos: "To answer these puzzles, it is necessary to resurrect a question that has not been considered recently in the tax policy literature: What are taxes for? The obvious answer is that taxes are needed **to raise revenue** for necessary governmental functions, such as the provision of public goods. And, indeed, all taxes have to fulfill this function to be effective; as the Russian government discovered in the 1990's [FN10] (following many others in history), **a government that cannot tax cannot survive**. And there is widespread ideological agreement that this function is needed, even while people vehemently disagree about what functions of government are truly necessary, and

caráter feudal ou comunitário, ele lhe restituía a disposição de seu tempo e de seu trabalho".

Por outro lado, o poder estatal, agora submetido à própria ordem jurídica que o emanava, se conformava não apenas pela **liberdade,** mas também pela **igualdade** que se expressava preponderantemente pela sua vertente formal, princípio que se exterioriza na seara tributária por meio da denominada **capacidade contributiva** de cada cidadão, fundamento e limite intransponível da tributação. Nesse sentido, preponderava a **legalidade estrita** para resguardar a **segurança jurídica** dos contratos e das atividades exercidas pelos agentes econômicos, bem como as **iguais** liberdades individuais em face de possíveis abusos do Estado.

Ocorre, contudo, que a **igualdade**, e de forma reflexa a **capacidade contributiva**, possui diversas acepções possíveis, o que pode alterar drasticamente, dependendo da concepção adotada, a escolha entre os três substratos econômicos de incidência, ou a preponderância de alguma(s) dessas bases (patrimônio, renda e consumo), o que está atrelado à intensidade da tributação e à distribuição do ônus dos gastos (tributação proporcional, progressiva ou regressiva).

Essas opções alteram significativamente as consequências decorrentes da exação, questão que se vincula à escolha entre a utilização ou não — e a ênfase — do tributo como instrumento para reduzir a concentração de renda/riqueza e a definição de uma entre as diversas opções quanto à distribuição do ônus das despesas públicas.

No século XVIII, marcado pela independência americana e pela revolução francesa, a **capacidade contributiva** foi vinculada à ideia de **benefício** que cada indivíduo recebe do Estado, uma construção filosófica iniciada já no século XVII por Thomas Hobbes, para quem as pessoas deveriam pagar impostos de acordo com o que elas efetivamente usufruem da ação estatal, *ratio* que vincula a vertente das receitas ao lado da despesa pública, e que foi sedimentada pelo economista Adam Smith no seu famoso livro Inquérito sobre a Natureza e as Causas das Riquezas das Nações. Nesse sentido salientam Karl Case e Ray Fair[66]:

The view favoring consumption as the best tax base dates back at least to the seventh-century English philosopher Thomas Hobbes, who argued that people should pay taxes in accordance with '*what they actually take out of the common pot, not what they leave in*'. (…) One theory of fairness is called the benefits-received principle. Dating back to the eighteenth century economist Adam Smith and earlier writers, the benefits-received principle holds that taxpayer should contribute to government according to the **benefits** that they derive from public expenditures. This principle ties the tax side of the fiscal equation to the expenditure side. For example, the owners and users of cars pay gasoline and automotive excise taxes, which are paid into the

what size of government is required. [FN11] But taxation also **has two other functions**, which are more controversial, but which modern states also widely employ. Taxation can have a **redistributive function**, aimed at reducing the unequal distribution of income and wealth that results from the normal operation of a market-based economy. This function of taxation has been hotly debated over time, and different theories of distributive justice can be used to affirm or deny its legitimacy. What cannot be denied, however, is that many developed nations in fact have sought to use taxation for redistributive purposes, although it also is debated how effective taxation was (or can be) in redistribution. [FN12] Taxation also has a **regulatory component**: It can be used to steer private sector activity in the directions desired by governments. This function is also controversial, as shown by the debate around tax expenditures. [FN13] But it is hard to deny that taxation has been and still is used widely for this purpose, as shown inter alia by the spread of the tax expenditure budget around the world following its introduction in the United States in the 1970's [FN14]" (grifo nosso).

[56] Modigliani, F. and M. Miller (1958), "The Cost of Capital, Corporation Finance and the Theory of Investment", *The American Economic Review*, Vol. 48, No. 3, (June 1958) p. 261-297

[57] Os efeitos dessas mudanças sobre os preços dos bens e serviços e dos fatores de produção, ocasionados pela cobrança ou aumento dos tributos, beneficiam alguns em detrimento de outros (consumidores, industriais, comerciantes, prestadores de serviços, trabalhadores, empreendedor, e etc.), razão pela qual o efeito líquido dessas alterações é o que define quem arca em cada hipótese com o ônus ou encargo financeiro do tributo, podendo ser ou não a mesma pessoa eleita pela legislação como o sujeito passivo da obrigação tributária dependendo do tipo de imposto, do produto

Federal Highway Trust Fund that is used to build and maintain the federal highway system. The beneficiaries of public highways are thus taxed in rough **proportion** to their use of those highways. The difficulty with applying the benefits principle is that the bulk of public expenditures are for public goods — national defense, for example. The benefits of public goods fall collectively on all members of society, and there is no way to determine what value individual taxpayers receive from them.

Dessa forma, a igualdade de sacrifício para fazer face às despesas públicas seria proporcional ao benefício privado individual decorrente da atividade estatal, o que confere o sentido de **proporcionalidade** à **capacidade contributiva**.

Em sentido diverso, se forem desvinculadas as vertentes da receita de um lado e a despesa pública de outro, surgem diversas alternativas quanto ao sentido e a extensão do conceito de **capacidade contributiva**, matéria intimamente relacionada à adoção da extrafiscalidade como instrumento para reduzir desigualdades sociais[67]. Karl Case e Ray Fair[68] esclarecem a questão nos seguintes termos:

> A different principle, and that has dominated the formulation of tax policy in the United States for decades, is the **ability-to-pay principle**. This principle holds that taxpayer should bear tax burdens in line with their **ability to pay**. Here the tax side of the fiscal equation is viewed separately from the expenditure side. Under this system, the problem of attribution the **benefits** of the public **expenditures** to specific taxpayer or groups of taxpayer is avoided.

Nessa linha, a capacidade contributiva pode assumir a conotação de **igual sacrifício**, no sentido de justiça utilitarista (Utilitarian Justice), ou outro conceito que reflita a **possibilidade para contribuir**, tendo como elementos subjacentes outros sentidos de justiça distributiva[69] (Distributive Justice), a qual possui diversas vertentes, e opositores [70].

O "igual sacrifício" preconizado John Stuart Mill[71], com base no utilitarismo de Jeremy Bentham[72], concebido no final do século XVIII, se fundamentava no conceito de utilidade marginal do capital, isto é, a utilidade da moeda seria inversamente proporcional à riqueza (a utilidade de uma unidade monetária seria maior para o mais pobre do que para o mais rico), o que serviu como justificativa para a aplicação da tributação **progressiva** e não apenas **proporcional**.

De acordo com o pensamento utilitarista, se a utilidade declina na medida em que a renda aumenta seria justificável a tributação mais gravosa dos ricos, o que produziria desconcentração de renda na sociedade e distribuição desigual no financiamento das despesas públicas na medida das respectivas

e seus substitutos e complementares, do mercado onde se insere e etc.. Conforme salienta Vasconcelos: "O produtor procurará repassar a totalidade do imposto ao consumidor. Entretanto, a margem de manobra de repassá-lo dependerá do grau de sensibilidade desse a alterações do preço do bem. E essa sensibilidade (ou elasticidade) dependerá do tipo de mercado. Quanto mais competitivo ou concorrencial o mercado, maior a parcela do imposto paga pelos produtores, pois eles não poderão aumentar o preço do produto para nele embutir o tributo. O mesmo ocorrerá se os consumidores dispuserem de vários substitutos para esse bem. Por outro lado, quanto mais concentrado o mercado — ou seja, com poucas empresas -, maior grau de transferência do imposto para consumidores finais, que contribuirão com parcela do imposto." In.VASCONCELLOS, Marco Antonio. Fundamentos de Economia, 2a Ed. Saraiva, 2006, p.48

[58] ANDREWS, William D. Basic Federal Income Taxation. Little, Brown and Company. Boston. Fourth Edition. 1991. p. 7.

[59] HORVATH, Estevão. O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2002.

[60] A preponderância dos impostos sobre as outras categorias de entradas ou ingressos públicos começou a ser relativizada em diversos países com o início do intervencionismo estatal da ordem social, tendo em vista que a segurança ou seguridade social (saúde, assistência e previdência social) passou a ocupar papel destacado. Dessa forma, para fazer face às novas despesas caracterizadoras do Estado de Bem-Estar Social, muitos países, como o Brasil, passaram a instituir e cobrar as denominadas contribuições sociais, hoje incluídas expressamente no âmbito das exações de natureza tributária pela Constituição (artigo 149 e 195 da CR-88) e caracterizadas por sua vinculação à determinada finalidade específica, o que estabelece uma dis-

possibilidades contributivas. Saliente-se que a **intensidade da progressividade** pode variar drasticamente, em razão dos variados impactos em relação à tributação proporcional, conforme será demonstrado quando do exame comparativo da tributação **regressiva**, **proporcional** e **progressiva**.

As crescentes demandas sociais e a elevação da complexidade da dinâmica econômica no início do século XX impuseram novas funções e demandas ao Estado, que passou a intervir na ordem econômica e social para garantir condições mínimas de vida para a maioria da população[73] e impor disciplina ao mercado, o que suscitou a utilização de novos instrumentos de coerção para o exercício do poder de polícia e novas fontes de financiamento, algumas delas associadas às atividades reguladoras, matéria a ser examinada no tópico seguinte.

Nesse momento é importante destacar que o denominado Estado Fiscal, caracterizado pela preponderância do financiamento das necessidades financeiras públicas por impostos, apesar de assumir a feição tanto do Estado Liberal como do Estado Social, conforme pontua José Casalta Nabais[74], está fortemente associado à pretensão de limitar a atuação e dimensão da estatalidade, pois:

> ao contrário do que alguma doutrina atual afirma, recuperando ideias de Joseph Schumpeter, não se deve identificar o estado fiscal com o estado liberal, uma vez que o estado fiscal conheceu duas modalidades ou dois tipos ao longo da sua evolução: o estado fiscal liberal, movido pela preocupação de neutralidade econômica e social, e o estado fiscal social economicamente interventor e socialmente conformador. O primeiro, pretendendo ser um estado mínimo, assentava numa tributação limitada — a necessária para satisfazer as despesas estritamente decorrentes do funcionamento da máquina administrativa do estado, que devia ser tão pequena quanto possível. O segundo, movido por preocupações de funcionamento global da sociedade e da economia, tem por base uma tributação alargada — a exigida pela estrutura estadual correspondente. Não obstante o estado fiscal ser tanto o estado liberal como o estado social, o certo é que o apelo a tal conceito tem andado sempre associado à pretensão de limitar a actuação e a correspondente dimensão do estado.

Vários são os reflexos do novo cenário, marcado pelo intervencionismo estatal na ordem econômica e social, na seara tributária, destacando-se o distanciamento do fundamento do imposto na liberdade, que passa a ser subsidiária, e a conexão de sua justificativa aos aspectos econômicos da incidência, conforme destaca Ricardo Lobo Torres[75], passando "a questão da justiça tributária, como parcela da proteção social, a ser obtida de acordo com a ideo-

tinção marcante em relação aos impostos, os quais, salvo as exceções constitucionais (artigo 167, IV, da CR-88), são destinados às despesas públicas gerais.

[61] NABAIS, José Casalta. Algumas Reflexões sobre o Actual Estado Fiscal. In: Revista Fórum de Direito Tributário. RFDT. ano 1, n.1 jan/fev. 2003. Belo Horizonte Fórum, 2003. p. 92-93.

[62] Compania Gen. Tabacos de Filipinas v. Collector of Internal Revenue, 275 U.S. 87, 100 (1927) (Holmes J., dissenting).

[63] TORRES, Ricardo Lobo. Aspectos Fundamentais e Finalísticos dos Tributos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Tributo.** Reflexão Multidisciplinar sobre a sua natureza. São Paulo: Editora Forense, 2007. p. 37. "O Estado Liberal Clássico, ou Estado Guarda-Noturno, necessita da receita tributária para atender às suas finalidades essenciais, menos escassas que anteriormente. O conceito jurídico de imposto se cristaliza a partir de algumas ideias fundamentais: a liberdade do cidadão, a legalidade estrita, a destinação pública do ingresso e a igualdade".

[64] BOBBIO, N.; MATTEUCCI, N.; PASQUINO, G. Dicionário de política. Brasília: Universidade de Brasília, 1986. Para explicar o sentido da razão de Estado, "é preciso a identificação dos momentos cruciais da história do Estado moderno ... [surgido com o fim precípuo de permitir] à autoridade suprema do Estado impor coercivamente à população que lhe estava sujeita as regras indispensáveis à convicção ..." (p. 1067)

[65] ARDANT, Gabriel. Histoire de l' Impôt. Paris: Fayard, 1971, v. 1, p.431.

[66] CASE, Karl E. e FAIR, Ray C.. Principles of Microeconomics. 4th Ed. New Jersey — USA: Prentice Hall. p.466-468.

[67] A utilização da tributação como mecanismo de redução de desigualdade pode ter como fundamento desde argumentos de natureza ética e moral, passando por proposições como a justiça utilitarista, calcada nos argumentos

logia utilitarista," o que se efetiva em conjunto a uma nova compreensão dos princípios da **igualdade** e da **legalidade**, os quais passam a se desenvolver dentro dos parâmetros **utilitaristas** e no contexto do **positivismo jurídico**.

Nesse contexto do Estado de Bem-Estar social, e de intervencionismo estatal na ordem econômica e social, a discussão quanto à melhor escolha entre os diversos substratos econômicos de incidência e a preponderância ou não de alguma(s) delas (patrimônio, renda e consumo[76]), bem como a intensidade da tributação (tributação proporcional, progressiva ou regressiva), ganha ainda maior relevo, em que pese essa discussão ter se iniciado algum tempo antes, conforme destacado por Joseph Bankman e David A. Weisbach[77]:

> Perhaps the single most important tax policy decision is the choice between an income tax and a consumption tax. The topic has been discussed and argued over since at least the time of Hobbes and Mill without apparent resolution.[78] Consumption and income taxes both represent substantial sources of revenue in all modern economies.

A seguir serão examinados os aspectos extrafiscais dos tributos de acordo com o substrato econômico de incidência: consumo, renda e patrimônio.

3. A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Apesar de opiniões em sentido contrário[79], o imposto incidente sobre o **consumo** é tido como **regressivo**, não sendo, portanto, tributo adequado, por si só, ao objetivo de redistribuição de renda ou de riqueza.

A propensão marginal a consumir dos mais pobres é maior, comparada àquela dos mais ricos, na medida em que o indivíduo com menor rendimento consome parcela comparativamente maior de sua renda, eis que o rico gasta pouco proporcionalmente aos seus rendimentos totais, sendo tributado apenas em um pequeno percentual do que ganha.

Assim, afastada a incidência sobre a renda não consumida — que equivale àquela poupada — maior será o benefício daquele com maior capacidade relativa de poupança, razão pela qual é considerado tributo regressivo e que privilegia diretamente aquele que ganha mais, relativamente àquele de menor renda.

A tabela abaixo ajuda a compreensão do argumento no sentido da regressividade dessa base de tributação, adotando-se uma alíquota nominal uniforme hipotética de 5% sobre o consumo total do mês, isto é, sem alterações em função do tipo de bem ou serviço, e percentuais específicos de poupança[80] para cada faixa de renda:

propugnados por Jeremy Bentham e John Stuart Mill, na teoria do valor trabalho de Marx, que atribuía o valor dos bens e serviços em função do trabalho inserido e o lucro como uma expropriação da mais valia, ou ainda por meio da utilização da teoria justiça de Rawls, que estabelece como premissa um contrato social no qual maximiza-se o bem estar daquele pior sucedido na sociedade. Para um resumo da questão vide CASE e FAIR. Op. cit. p. 446 a 451.

[68] CASE e FAIR. Op. cit. p. 466.

[69] Apesar da existência de variados critérios e diferentes opiniões quanto à diferenciação entre justiça (1) geral, (2) distributiva, (3) comutativa e (4) corretiva, como aqueles sustentados por Aristóteles ou Tomás de Aquiino (vide Justiça Social - Gênese, estrutura e aplicação de um conceito, de Luis Fernando Barzotto, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_48/Artigos/ART_LUIS.htm), a segunda espécie (distributiva) diz respeito ao que é considerado justo ou certo relativamente à alocação de bens e riqueza em uma sociedade, em determinado momento no tempo, ou seja, o enfoque é a aceitabilidade do resultado distributivo produzido pelo mercado, por si só, *vis a vi* um parâmetro ideal variável, a ser alcançado por uma política de redução de desigualdades que pode ser mais ou menos redistributiva de acordo com a sociedade. No entanto, nem todos aqueles adeptos das teorias consequencialistas, apesar de objetivarem resultados geradores de maior bem estar e riqueza, estão preocupados com uma sociedade justa no sentido igualitário estrito, de equivalente distribuição de bens. Dessa forma, justiça distributiva vincula-se ao exame da realidade sob múltiplos parâmetros, considerando a riqueza absoluta, as suas disparidades, ou qualquer outra forma utilitarista de padrão de medida. É normalmente contrastada com a justiça comutativa, caracterizada como aquela em que um particular, e não a sociedade, confere ou dá a outro particular o bem que lhe é devido, e a justiça

Imposto sobre Consumo - Alíquota de 5%							
Indivíduo	**Renda mensal**	**Índice de poupança individual**	**Poupança**	**Renda disponível para o Consumo**	**5% de Imposto sobre Consumo (IC)**	**Consumo efetivo – excluindo-se a incidência do imposto**	**Peso médio do IC em relação à Renda mensal**
(a)	(b)	(c)	(d) = (b)*(c)	(e) = (b) - (d)	(f) = 5%*(e)	(g) = (e)-(f)	(h) = (f)/(b)
A	R$ 50.000	50%	R$ 25.000	R$ 25.000	R$ 1.250	R$ 23.750	**2,50%**
B	R$ 20.000	40%	R$ 8.000	R$ 12.000	R$ 600	R$ 11.400	**3,00%**
C	R$ 10.000	20%	R$ 2.000	R$ 8.000	R$ 400	R$ 7.600	**4,00%**
D	R$ 5.000	10%	R$ 500	R$ 4.500	R$ 225	R$ 4.275	**4,50%**
E	R$ 3.800	8%	R$ 304	R$ 3.496	R$ 175	R$ 3.321	**4,60%**
F	R$ 3.000	5%	R$ 150	R$ 2.850	R$ 143	R$ 2.708	**4,75%**
G	R$ 2.000	4%	R$ 80	R$ 1.920	R$ 96	R$ 1.824	**4,80%**
H	R$ 1.788	3%	R$ 54	R$ 1.734	R$ 87	R$ 1.647	**4,85%**

Dessa forma, a incidência exclusiva sobre o consumo implica carga tributária relativa inversamente proporcional à renda do cidadão — quanto mais pobre maior o peso relativo do imposto em relação à renda auferida. Enquanto o peso do imposto para "A" é de apenas 2,5% (dois e meio por cento) sobre a sua renda, "H" suporta carga de 4,85% (quatro inteiros e oitenta e cinco décimos por cento).

A eliminação ou redução da incidência sobre os bens e serviços essenciais pode atenuar o quadro, mas sem eliminar a concomitante exclusão da base de incidência daqueles com maior renda, razão pela qual em alguns países não é adotada a redução ou eliminação da carga tributária sobre os produtos, mas operacionalizada a devolução dos valores despendidos com o imposto incidente sobre o consumo para as camadas mais pobres da população.

Por outro lado, importante ressaltar que o incentivo à poupança, haja vista a exclusiva oneração tributária sobre o consumo, e não sobre o retorno do capital investido, repercute positivamente sobre o crescimento econômico em potencial, uma vez que maiores disponibilidades para o investimento em geral e a consequente geração de empregos e de riqueza total, o que tende a aumentar o bem estar social total, sem a garantia, entretanto, do perfil da distribuição de renda e riqueza.

Como se vê, a tributação exclusiva sobre o consumo elimina a dupla incidência econômica sobre a renda poupada, imobilizada ou investida, o que estimula a poupança e o investimento, motores do crescimento econômico.

procedimental, a qual diz respeito à legitimidade dos procedimentos e a administração da justiça. Conforme aponta *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*, disponível no sítio http://plato.stanford.edu/entries/justice-distributive/, acesso em 28/01/2009, "*Principles of distributive justice are normative principles designed to guide the allocation of the benefits and burdens of economic activity. After outlining the scope of this entry and the role of distributive principles, the first relatively simple principle of distributive justice examined is strict egalitarianism, which advocates the allocation of equal material goods to all members of society. John Rawls' alternative distributive principle, which he calls the Difference Principle, is then examined. The Difference Principle allows allocation that does not conform to strict equality so long as the inequality has the effect that the least advantaged in society are materially better off than they would be under strict equality. However, some have thought that Rawls' Difference Principle is not sensitive to the responsibility people have for their economic choices.*

4. A TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA

Em que pese a possibilidade de utilização dos impostos incidentes sobre o **consumo** e sobre o **patrimônio** com o objetivo de atenuar ou reduzir as desigualdades sociais, a adoção da tributação sobre a **renda** das pessoas físicas nos Estados Unidos foi um dos marcos históricos fundamentais na utilização intencional dos tributos com fim de **redistribuição de renda e riqueza**.

A comparação dos resultados das tabelas abaixo facilita a compreensão dos distintos efeitos da utilização da tributação proporcional da renda e da adoção de diferentes modelos de progressividade.

Na primeira hipótese a **alíquota nominal** do imposto de renda da pessoa física (IRFP) é **20%, não** havendo qualquer faixa de isenção, ou seja, independentemente do nível de renda há tributação, inexistindo, também, qualquer possibilidade de dedução ou exclusão da base de incidência, ao contrário do ocorre em geral no mundo real em relação a algumas despesas como, por exemplo, gastos de educação, saúde e etc., ainda que permitidas em montantes inferiores aos valores realmente despendidos.

Nesse cenário, ao contrário do que se verificará posteriormente, a alíquota efetiva real é a mesma que a alíquota nominal, isto é, 20%.

Resource-based distributive principles, and principles based on what people deserve because of their work, endeavor to incorporate this idea of economic responsibility. Advocates of Welfare-based principles do not believe the primary distributive concern should be material goods and services. They argue that material goods and services have no intrinsic value and are valuable only in so far as they increase welfare. Hence, they argue, the distributive principles should be designed and assessed according to how they affect welfare."

[70] A mesma *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*, esclarece que: "*Advocates of **Libertarian principles**, on the other hand, generally criticize any patterned distributive ideal, whether it is welfare or material goods that are the subjects of the pattern. They generally argue that such distributive principles conflict with more important moral demands such as those of liberty or respecting self-ownership.(…) The market will be just, not as a means to some pattern, but insofar as the exchanges permitted in the market satisfy the conditions of just exchange described by the principles. **For Libertarians, just outcomes are those arrived at by the separate just actions of individuals; a particular distributive pattern is not required for justice**. Robert Nozick has advanced this version of Libertarianism (Nozick 1974), and is its most well-known contemporary advocate*."

[71] MILL, John Stuart. Princípios de Economia Política. São Paulo: Abril Cultural, 1983. p.290: "A igualdade de tributação, portanto, como máxima de política, significa **igualdade de sacrifício**".

[72] BENTHAM, Jeremy. Uma Introdução aos Princípios da Moral e da Legislação. 1ª Ed. São Paulo: Abril Cultural e Industrial. 1974. p. 9-13.

[73] Conforme argutamente identificado por Aristóteles: "É evidente, pois, que a comunidade civil mais perfeita é a que existe entre os cuidados de uma condição média, e que não pode haver Estados bem administrados fora da-

Imposto de renda da Pessoa Física:		Alíquota de 20%	OBS: IRPF Sem isenção, deduções ou exclusões.				
Indivíduo	Renda mensal	Imposto de Renda no mês (IRPF)	Renda disponível	Índice de poupança	Poupança	Renda disponível para Consumo	Alíquota média efetiva do IRPF
(a)	(b)	(c) = 20%*(b)	(d) = (b)-(c)	(e)	(f) = (d)*(e)	(g) = (f)/(b)	(h) = (c)/(b)
A	R$ 50.000	R$ 10.000	R$ 40.000	50%	R$ 20.000	R$ 20.000	20%
B	R$ 20.000	R$ 4.000	R$ 16.000	40%	R$ 6.400	R$ 9.600	20%
C	R$ 10.000	R$ 2.000	R$ 8.000	20%	R$ 1.600	R$ 6.400	20%
D	R$ 5.000	R$ 1.000	R$ 4.000	10%	R$ 400	R$ 3.600	20%
E	R$ 3.800	R$ 760	R$ 3.040	8%	R$ 243	R$ 2.797	20%
F	R$ 3.000	R$ 600	R$ 2.400	5%	R$ 120	R$ 2.280	20%
G	R$ 2.000	R$ 400	R$ 1.600	4%	R$ 64	R$ 1.536	20%
H	R$ 1.788	R$ 358	R$ 1.430	3%	R$ 43	R$ 1.387	20%

No segundo exemplo, que será apresentado abaixo, em vez da adoção da **proporcionalidade** aplicada no caso acima, onde a alíquota nominal incidente é sempre a mesma, independentemente da renda, e cuja alíquota média final é sempre 20%, implementar-se-á a **progressividade** no sistema.

Assim, a alíquota será acrescida de acordo com o aumento dos rendimentos, os quais serão os mesmos dos outros exemplos já analisados acima, não havendo, para facilitar a compreensão do que se deseja alcançar no momento, a possibilidade de deduções ou exclusões[81].

Suponha uma faixa de isenção para a renda auferida até R$ 1.787,77 (hum mil setecentos e oitenta e sete reais e setenta e sete centavos). Destaque-se que adotar-se-á nesse próximo exemplo a metodologia aplicável nos Estados Unidos para o IRPF, onde cada fatia de renda, correspondente a cada faixa da tabela, é tributada de acordo com a alíquota específica incidente, independentemente do total dos rendimentos.

Dessa forma há perfeita equivalência da tributação em cada segmento de renda, apesar da maior complexidade do cálculo, conforme será visto.

queles nos quais a classe média é numerosa e mais forte que todas as outras, ou pelo menos mais forte que cada uma delas: porque ela pode fazer pender a balança em favor do partido ao qual se une, e, por esse meio, impede que uma ou outra obtenha superioridade sensível. Assim, é uma grande felicidade que os cidadãos só possuam uma fortuna média, suficiente para as suas necessidades. Porque, sempre que uns tenham imensas riquezas e outros nada possuam, resulta disso a pior das democracias, ou uma oligarquia desenfreada, ou ainda uma tirania insuportável, produto infalível dos excessos opostos. Com efeito, a tirania nasce comummente da democracia mais desenfreada, ou da oligarquia. Ao passo que entre cidadãos que vivem em uma condição média, ou muito vizinha da mediana, esse perigo é muito menos de se temer. Disso daremos razão, alias, quando tratarmos das revoluções que abalam os governos. (…) Mas que a multidão dos pobres que se torna excessiva, sem que a classe média aumente na mesma proporção, surge o declínio, e **o Estado não tarda a perecer**". In: ARISTÓTELES. **A Po-**

Tabela Progressiva Mensal do IRPF de acordo com a faixa de Renda (R$)		
de ou acima de	**Até**	**Alíquota (%)**
(a)	(b)	(c)
30.000,01	...	42,0%
15.000,01	30.000,00	38,0%
10.000,00	15.000,00	32,0%
6.000,00	9.999,99	28,0%
4.463,82	5.999,99	**27,5%**
3.572,44	**4.463,81**	**22,5%**
2.679,30	**3.572,43**	**15,0%**
1.787,78	**2.679,29**	**7,5%**
0,00	1.787,77	isenção

Verifica-se que o indivíduo com renda equivalente a R$ 2.700,00 (dois mil e setecentos reais), por exemplo, tem parcela de sua renda isenta (R$ 1.787,77 * 0%), outra parte é submetida à incidência pela alíquota de 7,5% (R$ 891,51 = R$ 2.679,29 — R$ 1.787,78), determinando o valor devido em função dessa fatia em **R$ 66,86**, e, por fim, o montante de R$ 20,70 (vinte reais e setenta centavos), o qual equivale à diferença entre R$ 2.700,00 e R$ 2.679,30, sendo esta parcela tributada pela alíquota de 15%, o que redunda em mais **R$ 3,10** (três reais e dez centavos) de imposto devido.

Dessa forma, o imposto de renda devido no mês é igual à soma de **R$ 0** (faixa isenta) + **R$ 66,86** + **R$ 3,10**, o que perfaz o total de **R$ 69,97** (sessenta e nove reais e noventa e sete centavos). Nesse caso, a alíquota média real é **2,59%,** correspondente ao imposto de R$ 69,97, dividido pela renda auferida de R$ 2.700,00, resultado que difere da alíquota marginal aplicável a essa faixa de renda — no percentual de 15%, tendo em vista que parte da renda é isenta e parcela substancial é tributada pela alíquota nominal de 7,5%. Resumidamente pode-se explicitar a situação no seguinte quadro:

(a)	(b)	(c)	(d) = (b)-(a)	(e) = (c)*(d)	(f) =R$ 2.700 – R$ 2.679,30	(g) = (f)*(c)
2.679,30	3.572,43	15%			20,70	**3,10**
1.787,78	2.679,29	7,5%	891,51	**66,86**		↓
0,00	1.787,77	0%	1.787,77	0,00		**69,97**

lítica. Coleção Grandes Obras do Pensamento Universal — 16. Tradução Nestor Silveira Chaves. São Paulo: Escala. p.187.

[74] NABAIS. Op. Cit. p. 93-94.

[75] TORRES. Op. Cit. p.39.

[76] O consumo de bens e serviços, o domínio e a propriedade sobre os bens móveis e imóveis bem como a renda auferida são considerados os signos de riqueza a ensejar a possibilidade de tributação, haja vista denotar capacidade econômica e a possibilidade de contribuir para o custeamento das despesas públicas.

[77] BANKMAN, Joseph & WEISBACH, David A. The Superiority of an ideal Consumption Tax over and Ideal Income Tax, 58 Stanford Law Rev (2006).

[78] A literatura é vastíssima. *See, e.g.,* Thomas Hobbes, Leviathan (1651); John Stuart Mill, Principles of Political Economy (1871); Irving Fisher, The Nature of Capital and Income (1906); Nicholas Kaldor, An Expenditure Tax (1955); William Andrews, *A Consumption-type of Cash Flow Personal Income Tax,* 87 Harv. L. Rev. 1113 (1974); Michael Graetz, *Implementing a Progressive Consumption Tax,* 92 Harv. L. Rev. 1575 (1979); Alvin Warren, *Would a Consumption Tax Be Fairer Than an Income Tax*, 89 Yale L.J. 1081 (1980); David Bradford, *The Case for a Personal Consumption Tax*, *in* What Should be Taxed: Income or Consumption 75 (Joseph Peckman ed., 1980); David F. Bradford & The U.S. Treasury Tax Policy Staff, Blueprints for Basic Tax Reform (2d ed. 1984); Barbara H. Fried, *Fairness and the Consumption Tax*, 44 Stan. L. Rev. 961 (1992); Alan Auerbach & Lawrence Kotlikoff, Dynamic Fiscal Policy (1987); Daniel Shaviro, When Rules Change (2000).

[79] Vide, por exemplo, Daniel N. Shaviro, Replacing the Income Tax with a Progressive Consumption Tax, 103 Tax Notes 91 (Apr. 5, 2004) e Joseph Bankman & David A. Weisbach. The Superiority of an ideal Consumption Tax over and Ideal Income Tax, 58 Stanford Law Rev (2006). Uma das críticas é o fato de

Aplicando-se a mesma sistemática para todos os indivíduos teríamos:

(a)	(b)	(c) = %*(b)	(d) = (b)-(c)	(e)	(f) = (d)*(e)	(g) = (f)/(b)	(h) = (c)/(b)
Indivíduo	Renda mensal	Imposto de Renda devido no mês	Renda disponível	Índice de poupança	Poupança	Renda disponível para Consumo	Alíquota média real do IRPF
A	R$50.000	R$17.644	R$ 32.356	50%	R$ 16.178	R$ 16.178	**35,29%**
B	R$20.000	R$ 5.444	R$ 14.556	40%	R$ 5.822	R$ 8.734	**27,22%**
C	R$10.000	R$ 1.944	R$ 8.056	20%	R$ 1.611	R$ 6.445	**19,44%**
D	R$ 5.000	R$ 549	R$ 4.451	10%	R$ 445	R$ 4.006	**10,98%**
E	R$ 3.800	R$ 252	R$ 3.548	8%	R$ 284	R$ 3.264	**6,63%**
F	R$ 3.000	R$ 115	R$ 2.885	5%	R$ 144	R$ 2.741	**3,83%**
G	R$ 2.000	R$ 16	R$ 1.984	4%	R$ 79	R$ 1.905	**0,80%**
H	R$ 1.788	R$ —	R$ 1.788	3%	R$ 54	R$ 1.734	**0,00%**

Constata-se que a aplicação da tabela **progressiva** supramencionada enseja alíquotas médias reais finais crescentes (de 0,80% a 35,29%) à medida que a renda do contribuinte aumenta, realizando-se a progressividade do imposto, tendo em vista que é tributado mais fortemente aquele que possui maiores possibilidades contributivas.

Cumpre destacar que a adoção da extrafiscalidade na vertente da receita pública como instrumento para reduzir desigualdades tem custo administrativo e risco elevado para a Administração Tributária, eis que o incentivo para evitar a incidência do tributo por aquele contribuinte potencialmente atingido pela elevada carga tributária é diretamente proporcional ao grau de progressividade do sistema, isto é, quanto maior a progressividade maior será o ganho esperado em se evitar a incidência, o que pode ocorrer de forma lícita ou ilícita.

Essa é a razão pela qual alguns estudos apontam que, em face da deficiente estrutura na administração dos tributos em países em desenvolvimento, bem como pela redução dos controles de capitais em âmbito internacional aliado às isenções fiscais para os rendimentos decorrentes de investimentos em instrumentos financeiros públicos e privados no mercado de capitais[82] de diversos países, dependendo das circunstâncias, deve-se priorizar a adoção de tributos mais neutros, como os impostos sobre o consumo, com alíquotas uniformes e sem exceções de incidência, e que apresentem menor grau de incentivo à evasão e elisão aliado a uma eficaz política de redistribuição de renda e de riqueza quase que exclusivamente pela **vertente da despesa pública**.

que a definição e a análise quanto à regressividade requer a mudança da base de comparação do consumo para a renda. Nesse sentido, é sustentado que o consumo também deveria ser o parâmetro de comparação.

[80] O mesmo exercício pode ser efetivado a partir da propensão marginal a consumir de cada indivíduo, de acordo com a faixa de renda. O índice é o inverso daquele atribuído à poupança mensal.

[81] No Brasil, de acordo com a Lei nº 11.482, de 11 de maio de 2007, com a sua redação conferida pela Lei nº 12.469, de 26 de agosto de 2011, fruto da conversão da Medida Provisória nº 528/2011, a alíquota máxima aplicável é de 27,5%. Saliente-se que essas parcelas a deduzir apenas ajustam os valores a recolher aos cálculos simplificados da alíquota marginal sobre a renda total auferida, conforme será examinado a seguir. No ano calendário de 2013 a faixa de isenção é de R$ 1.710,78. Para a renda mensal de R$ 1.710,79 até R$ 2.563,91, a alíquota é de 7,5% (e dedução de R$128,31); de R$ 2.563,92 até R$ 3.418,59 (e dedu-

Portanto, após a decisão preliminar quanto à necessidade de políticas públicas para reduzir o nível de concentração de renda e de riqueza, visando à diminuição das desigualdades sociais, por meio de uma política fiscal ativa, impõe-se determinar em cada país, considerando todas as circunstâncias relevantes[83], qual é a melhor ponderação e o modelo redistributivo desejado, seja pela via da receita, por meio da realização das despesas, ou, ainda, pela adoção de um *mix* nas duas vertentes.

Importante destacar também, ainda que constatada a necessidade política ou mesmo a inevitabilidade ética da adoção de tais instrumentos visando à redistribuição de renda e de riqueza pela via da receita, a imprescindibilidade do estabelecimento de **limites para essas políticas tributárias extrafiscais visando a reduzir as desigualdades sociais**, em razão da inafastável restrição imposta pela **capacidade contributiva** do cidadão, núcleo essencial para além do qual as exações tributárias perdem a sua legitimidade no Estado Democrático de Direito, razão pela qual a própria Constituição, no seu artigo 150, IV, determina a vedação da utilização de tributos com o efeito de confisco. Nesse sentido também estabelece a CR-88 em seu artigo 150, §1º, *verbis*:

> § 1º — Sempre que possível, os impostos[84] terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Diversamente dos exemplos acima apresentados (com alíquotas de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%, 28%, 32,0%, 38% e alíquota máxima de 42%), de acordo com a legislação brasileira, **desde 2009**, o imposto de renda das **pessoas físicas** possui apenas **quatro alíquotas distintas** (7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%) havendo, ainda, uma faixa de isenção no IRPF, sendo, **para o exercício de 2014 e de janeiro a março de 2015**, correspondente ao montante de R$ 1.787,77 (hum mil setecentos e oitenta e sete reais e setenta e sete centavos).

As alíquotas no exercício de 2014 são as mesmas (7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%), alterando-se apenas os valores das deduções permitidas. As mencionadas deduções, pertinentes a cada faixa de renda (nos valores de R$134,08, R$335,03, R$602,96 e R$826,15, no exercício de 2014 e de janeiro a março de 2015) apenas facilitam o cálculo do imposto, o qual, em vez de ser operacionalizado por meio da aplicação das diversas alíquotas sobre cada faixa de rendimento, conforme acima realizado no último exemplo, permite a multiplicação do total da renda pela alíquota final incidente (aquela correspondente ao último real auferido). Após a multiplicação da alíquota pela renda auferida deduz-se o montante permitido pela legislação, produzindo-se, entretanto, o mesmo resultado.

ção de R$320,60), alíquota de 15%; de R$ 3.418,60 até R$ 4.271,59, alíquota de 22,5% (e dedução de R$577,00), e, por fim, acima de R$ 4.271,59, a alíquota é de 27,5% (e dedução de R$790,58).

[82] ZOLT, Eric M. e BIRD, Richard M. Redistribution via Taxation: The limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries. Research paper nº 05-22, disponível no sitio http://sstn.com/abstract=804704, acesso em 19/01/2009, p.38-39: Apontam os autores que um sistema progressivo de imposto de renda da pessoa física afeta mais fortemente o comportamento dos agentes econômicos em um país em desenvolvimento do que em um país desenvolvido. A influência sobre a escolha entre um emprego formal ou informal bem como a decisão entre operar empresarialmente na economia formal ou informal é inequivocamente maior em uma economia ainda em desenvolvimento. Destacam, ainda, que: "high personal income tax rates may influence decisions of where to locate capital investment. Reductions in capital controls and improvements in financial technology have made it easier than ever before for individuals and firms to invest funds outside their home countries . **Changes in tax laws, particularly the change in U.S. tax law providing for no U.S. taxation of portfolio interest earned by nonresidents, have also made it more attractive for the wealthy in developing countries to invest in U.S. government and corporate securities. Given the apparently growing ability of high —income individuals in some countries to hide capital abroad (in untaxed U.S. deposits or other fiscal havens, for example), it become increasingly difficult to have an effective progressive tax system in developing countries without subjecting income from these investments to some level of taxation and, as all countries know, doing so is far from easy**. (…) An aspect of inequality that has been little explored is its pos-

Seguindo a tabela editada pela Lei nº 11.482, de 11 de maio de 2007, com a sua redação conferida pela Medida Provisória nº 644/2014, para o exercício de 2014 e de janeiro a março de 2015, para as mesmas pessoas dos exemplos acima, teríamos:

(a)	(b)	(c) = (%*(b))--dedução	(d) = (b)-(c)	(e)	(f) = (d)*(e)	(g) = (f)/(b)	(h) = (c)/(b)
Indivíduo	**Renda mensal**	**Imposto de Renda devido no mês**	**Renda disponível**	**Índice de poupança**	**Poupança**	**Renda disponível para Consumo**	**Alíquota média real do IRPF**
A	R$ 50.000	R$ 12.923,85	R$ 37.076,15	50%	R$ 18.538,08	R$ 18.538,08	**25,85%**
B	R$ 20.000	R$ 4.673,85	R$ 15.326,15	40%	R$ 6.130,46	R$ 9.195,69	**23,37%**
C	R$ 10.000	R$ 1.923,85	R$ 8.076,15	20%	R$ 1.615,23	R$ 6.460,92	**19,24%**
D	R$ 5.000	R$ 548,85	R$ 4.451,15	10%	R$ 445,12	R$ 4.006,04	**10,98%**
E	R$ 3.800	R$ 252,04	R$ 3.547,96	8%	R$ 283,84	R$ 3.264,12	**6,63%**
F	R$ 3.000	R$ 114,97	R$ 2.885,03	5%	R$ 144,25	R$ 2.740,78	**3,83%**
G	R$ 2.000	R$ 15,92	R$ 1.984,08	4%	R$ 79,36	R$ 1.904,72	**0,80%**
H	R$ 1.711	R$ –	R$ 1.787,77	3%	R$ 53,63	R$ 1.734,14	**0,00%**

Constata-se, portanto, uma queda no grau de progressividade a partir da faixa de rendimento de R$ 10.000,00 (dez mil reais) mensais se comparado o resultado com aquele obtido no exemplo anterior (19,24% e não 19,44%; 23,37% e não 27,22% e 25,85% e não 35,29%), tendo em vista a alíquota máxima é fixada em 27,5%, isto é, por não terem sido utilizadas as alíquotas superiores para as faixas de rendas acima de R$ 6.000,00 anteriormente aplicadas (28%, 32%, 38% e 42%, respectivamente).

Por fim, mas ainda em relação à tabela de incidência do Imposto de Renda, vale mencionar que, desde os idos de 1996, com o advento da Lei nº 9.250, o legislador brasileiro definiu: (i) o valor que seria imune à tributação (conhecida como "faixa de isenção"), possibilitando que os contribuintes da classe mais baixa pudessem, ao menos em tese, sobreviver de forma digna (mínimo existencial); e (ii) as faixas de tributação, atribuindo uma alíquota maior aos contribuintes que auferissem maior renda (7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%), materializando, em tese, os princípios da progressividade e da capacidade contributiva, como visto acima.

Desde então, essa tabela para o cálculo do tributo permaneceu sem reajustes até 2001. Posteriormente, entre os anos de 2002 e 2006, a média da correção atingiu o percentual de 3,35%, diluída entre os anos, e a partir do

sible relation to the quality of the tax administration. A recent U.S. study argues that inequality and tax evasion are positively related for at least two reasons. First, because an increasing fraction of higher incomes normally accrues in forms that are less observable than wages, there is more opportunity for the rich to evade and remain undetected. 'Richer means harder to tax', both because it is difficult to tax capital income effectively and because those who receive high labor incomes can often control the timing and form of their compensation. Second, because the rich normally perceive a growing gap between what they pay in taxes and what they get in benefits from the public sector, the opportunity cost of compliance also rises with income. Such problem are even greater in developing countries than they are in developed ones."

[83] ZOLT, Eric M. e BIRD. Op cit. p. 40. "In at least some deve-

ano de 2007 vem ocorrendo pelo percentual de 4,5%, sendo certo que a Lei nº 12.469/11 manteve este índice para os exercícios de 2011 até 2014.

Em 2014 foi publicada a MP nº 644/14 (02.05.14), que, a exemplo do ocorrido nos últimos anos, corrigiu a tabela também pelo índice de 4,5% para o ano-calendário de 2015, sendo este o centro da meta da inflação.

A despeito de ter ocorrido a atualização desses valores na forma definida pelo legislador, é notório que, com o decorrer dos anos, esta se deu de forma substancialmente inferior à inflação do período.

Em nota técnica em que expôs a relação entre a inflação e a tabela do IR, o Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos (Dieese) revela que "*De 1996 a 2013, pelo IPCA-IBGE, a defasagem acumulada na tabela de cálculo do Imposto de Renda é de 61,24%*".

A consequência direta é que os contribuintes vêm recolhendo mais imposto do que deveriam, tendo em vista que, a tolerar a incidência do tributo com base em tabela desatualizada não se estará gravando um signo presuntivo de riqueza, mas sim permitindo que o Fisco se apodere de parcela do patrimônio do contribuinte, obrigando-o a pagar um valor além do devido, dilapidando o seu próprio patrimônio.

Um dado relevante: o assalariado que recebia até 08 salários mínimos em 1996 (R$ 896) não era tributado (faixa de imunidade de R$ 900,00), enquanto nos dias atuais basta receber 03 salários mínimos por mês (R$ 2.034) para que haja tributação (faixa de imunidade de R$ 1.787,77). Da mesma forma, tal artifício faz com que o número de contribuintes que auferem rendimentos sujeitos às alíquotas de 7,5%, 15%, e 22,5% seja reduzido, submetendo, por conseguinte, um maior número de cidadãos à alíquota de 27,5%.

Nesse cenário, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil ajuizou no Supremo Tribunal Federal (STF) a ADI nº 5.096, de relatoria do ministro Roberto Barroso, objetivando que a correção da tabela do imposto acompanhe o índice real de inflação, de modo que não haja ofensa a diversos comandos constitucionais, tais como: (i) a dignidade da pessoa humana, em face da tributação do mínimo existencial; (ii) a capacidade contributiva, uma vez que não pode haver tributação sem manifestação de riqueza; (iii) não confisco tributário, eis que a cobrança da exação sem que o sujeito passivo possua riqueza condizente com o que lhe é exigido (capacidade contributiva), acabará tendo que se desfazer de seu patrimônio para honrá-la.

Ainda não há previsão de julgamento do referido caso, devendo-se destacar, entretanto, que o Ministério Público da União proferiu parecer pelo não conhecimento da ação, no mérito, pela improcedência do pedido

Ressalte-se, ainda, que para o período de abril a dezembro de 2015, com a edição da Medida Provisória nº 670, de 10 de março de 2015, que incluiu o inciso IX ao art. 1º da citada Lei nº 11.482/2007, a faixa de isenção passou para rendimentos até R$ 1.903,98. Para renda mensal de R$ 1.903,99 até

loping countries, the attempt to implement a progressive, comprehensive global income tax was probably not the best strategy in the first place. Substancial enforcement, compliance, and efficiency costs arise from progressive income taxes — and it may be that such costs are greater when the level of inequality is higher. When, as in many developing countries, progressive income tax systems are accompanied by high levels of tax evasion and (often well justified) low levels of satisfaction with governments use of tax revenues, the net distributional benefits are unlikely to be great. Such countries thus have the worst of both worlds — the costs of a progressive income tax system with few, if any, of the benefits."

[84] Muito se discute na doutrina tributária brasileira se o comando constitucional, apesar de sua literalidade, se estende — ou não - a todos os tributos, gênero do qual o imposto é apenas mais uma espécie.

R$ 2.826,6529, a alíquota é de 7,5% (e dedução de R$142,80); de 2.826,66 até 3.751,05 (e dedução de R$ 354,80), a alíquota de 15%; de R$ 3.751,06 até R$ 4.664,68 (dedução de R$ 636,13), a alíquota é de 22,5% e para renda acima de R$ 4.664,68 (e dedução de R$ 869,36) a alíquota é de 27,5%.

Dessa forma, com o aumento da dedução temos atualmente a queda da alíquota média do IRPF, de acordo com os seguintes números, seguindo a mesma sistemática acima referida:

(a)	**(b)**	**(c) = (%*(b))--dedução**	**(d) = (b)-(c)**	**(e)**	**(f) = (d)*(e)**	**(g) = (f)/(b)**	**(h) = (c)/(b)**
Indivíduo	Renda mensal	Imposto de Renda devido no mês	Renda disponível	Índice de poupança	Poupança	Renda disponível para Consumo	Alíquota média do IRPF
A	R$50.000	R$12.881	R$ 37.119	50%	R$ 18.560	R$ 18.560	25,76%
B	R$20.000	R$4.631	R$ 15.369	40%	R$ 6.148	R$ 9.222	23,15%
C	R$10.000	R$1.881	R$ 8.119	20%	R$ 1.624	R$ 6.495	18,81%
D	R$5.000	R$506	R$ 4.494	10%	R$ 449	R$ 4.045	10,11%
E	R$3.800	R$ 219	R$ 3.581	8%	R$ 286	R$ 3.295	5,76%
F	R$3.000	R$ 95	R$ 2.905	5%	R$ 145	R$ 2.760	3,17%
G	R$2.000	R$ 7	R$ 1.993	4%	R$ 80	R$ 1.913	0,36%
H	R$1.904	R$ –	R$ 1.904	3%	R$ 57	R$ 1.847	0,00%

5. A TRIBUTAÇÃO SOBRE O PATRIMÔNIO

O **patrimônio** para muitos economistas é o verdadeiro termômetro para medir a capacidade de comandar recursos, o que lhe conferiria o *status* de substrato econômico ideal para a tributação, caso o objetivo central do sistema tributário seja reduzir desigualdades. Todavia, a sua adoção apresenta obstáculos de variadas naturezas, destacando-se, inicialmente, a dificuldade administrativa de identificar a sua composição, em especial em uma economia internacional integrada e caracterizada pela relevância crescente dos intangíveis e bens de alta portabilidade ou mobilidade, o que redundaria em ônus exclusivo para aqueles contribuintes com capital imobilizado apenas em uma jurisdição fiscal.

Ademais, inexistente uma transação real precificada no mercado, isto é, não havendo uma alienação onerosa, a valoração do patrimônio é muito dificultada, tornando-se necessária a adoção de critérios muitas vezes subjetivos para determinar a base de cálculo de algo que não está sendo transacionado nem ofertado de fato. Importante mencionar também o problema da liquidez, tendo em vista que, independentemente do substrato econômico de incidência,

todos os tributos são pagos, como regra geral, a partir da renda disponível não imobilizada, e nem sempre o proprietário possui recursos financeiros líquidos para efetivar o pagamento, isto é, a falta de *cash* pode impelir e obrigar a alienação de pelo menos parte do capital imobilizado para fazer face à exação.

Além desses problemas de natureza operacional e financeira em sentido estrito, importante ressaltar que os argumentos favoráveis e contrários à utilização da tributação sobre patrimônio como instrumento para reduzir desigualdades são muito semelhantes àqueles pertinentes ao uso da incidência sobre a renda, conforme destacam Karl Case e Ray Fair:

> Data on the distribution of wealth are not as readily available as data on the distribution of income (…) Clearly, the distribution of wealth is significantly more unequal than the distribution of income. Part of the reason is that wealth is passed from generation to generation and thus accumulates. Large fortunes also accumulate when small businesses become successful large business. Some argue that an unequal distribution of wealth is the natural and inevitable consequence of risk taking in a market economy: It provides the incentive structure necessary to motivate entrepreneurs and investors. Others believe that too much inequality can undermine democracy and lead to social conflict. Many of the arguments for and against income redistribution, (…), apply equally well to wealth redistribution.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 prevê a exigência ou possibilidade de adoção de alíquotas diferenciadas[85] em diversas hipóteses no que se refere aos impostos incidentes sobre o **patrimônio**, como, por exemplo, no artigo 153, §4º, inciso I, relativamente ao Imposto Territorial Rural (ITR); no artigo 155, §6º, em relação ao imposto sobre a propriedade de veículo automotor (IPVA) e no artigo 156, §1º, alterado pela Emenda Constitucional nº 29/2000, e no artigo 182, §4º, II, no que se refere ao Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

Não há disciplina expressa quanto ao imposto estadual incidente sobre a transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD ou ITD), nem em relação ao imposto municipal incidente sobre a transmissão onerosa de bens imóveis entre vivos (ITBI).

A jurisprudência tradicional do Supremo Tribunal Federal sempre foi no sentido da impossibilidade de utilização dos impostos incidentes sobre o patrimônio com fins extrafiscais, **salvo expressa previsão constitucional**. Nesse sentido aponta a Súmula nº 656 do STF:

> É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão "inter vivos" de bens imóveis — ITBI com base no valor venal do imóvel.

[85] A expressão **alíquota diferenciada** aqui esta sendo utilizada como **gênero**, compreendendo tanto a **progressividade**, que significa aumentar a alíquota na medida em que a base de cálculo acresce, como a **alíquota diferenciada em sentido estrito**, incluindo as diversas situações em que as alíquotas podem ser alteradas para alcançar algum objetivo de política tributária específica, como tributar de forma diversa os imóveis localizados em regiões ou localizações distintas ou estabelecer incidência diferenciada se o automóvel for utilizado em determinado segmento de atividade ou possuir características peculiares, como os vários tipos de combustíveis disponíveis.

Nessa mesma linha dispõe a Súmula nº 668 do STF:

> É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

Saliente-se, quanto à parte final desse enunciado, que o poder constituinte originário já havia previsto a possibilidade do IPTU progressivo para o alcance da função social da propriedade, nos termos do citado artigo 182, §4º, II.

Nessa toada, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 586693, julgou constitucional a Lei municipal 13.250/2001, de São Paulo. A norma instituiu a cobrança do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), com base no valor venal do imóvel (valor de venda de um bem que leva em consideração a metragem, a localização, a destinação e o tipo de imóvel).

Em que pese o exposto, a jurisprudência tradicional do STF acima aludida — que limita a possibilidade de aplicação da progressividade nos impostos sobre o patrimônio nas hipóteses expressamente previstas na Constituição — foi recentemente alterada, no julgamento do Recurso Extraordinário 562045, com repercussão geral reconhecida.

O Plenário da Corte Suprema, por maioria de votos, proveu o Recurso Extraordinário interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, julgado em conjunto com outros nove processos que tratam da progressividade na cobrança do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCD).

No caso, o recurso foi interposto em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado (TJ-RS) que entendeu inconstitucional a progressividade da alíquota do ITCD (de 1% a 8%) prevista no artigo 18, da Lei gaúcha nº 8.821/89, e determinou a aplicação da alíquota de 1% aos bens envolvidos no espólio de Emília Lopes de Leon, que figura no polo passivo do recurso.

Conforme noticiado no sítio do STF (**http://www.stf.jus.br**), acesso em 22/01/2009, "No momento em que ocorreu o pedido de vista, quatro ministros haviam admitido a progressividade e, portanto, se pronunciaram pelo provimento do RE, enquanto um, o ministro Ricardo Lewandowski, apresentou voto pelo não-provimento".

Em julgamento finalizado em fevereiro de 2013, conforme novamente noticiado pelo sítio do STF, acesso em 27/05/2013, a matéria foi levada a julgamento com a apresentação de voto-vista do ministro Marco Aurélio, que acompanhou o relator, ministro Ricardo Lewandowski, pela impossibilidade da cobrança progressiva do ITCD na forma estabelecida pela legislação gaúcha.

Todavia, ambos ficaram vencidos, tendo a maioria dos ministros votado pelo provimento do recurso extraordinário, concluindo que essa progressividade do ITCD prevista na lei do Rio Grande do Sul, apesar de não auto-

rizada expressamente na Carta da República, ao contrário da jurisprudência tradicional da Corte, não é incompatível com a Constituição Federal, eis que **não fere o princípio da capacidade contributiva.**

Em junho de 2015 foi noticiada pela Agência Senado a possibilidade de tramitação de proposta de emenda constitucional para incluir adicional de transmissões e heranças de competência da União:

AGÊNCIA SENADO

Imposto sobre grandes heranças e doações será debatido com Nelson Barbosa

O relator da Comissão Especial para o Aprimoramento do Pacto Federativo (Ceapf), senador Fernando Bezerra, vai propor ao colegiado um debate com o ministro do Planejamento, Nelson Barbosa, e a socióloga e economista Tania Bacelar, especialista em desenvolvimento regional. A comissão tem vários temas na pauta, incluindo mudanças no Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) e a criação de mecanismos para equilibrar os padrões econômico-sociais entre as regiões.

No dia 17, o senador apresentou à comissão uma proposta de política de desenvolvimento regional com "uma fonte certa e segura de recursos para seu financiamento": um Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), da ordem de R$ 10 bilhões anuais destinados exclusivamente às regiões mais pobres de qualquer estado do país. O fundo, resultado de emenda à Constituição, seria abastecido com um adicional ao imposto de transmissão por herança e doação, mas restrito a operações de valor elevado (acima de R$ 3,5 milhões). A União cobraria o tributo.

A sugestão de tabela progressiva estabelece alíquota zero para transmissões de heranças ou doações de valor até R$ 3,5 milhões. Ou seja, nenhuma herança ou doação de até R$ 3,5 milhões seria taxada. Acima desse valor, e até R$10 milhões, o adicional seria de 5%. A parcela que excedesse a R$10 milhões seria tributada em 10%. Aquela acima de R$50 milhões, em 15%. E aquela acima de R$100 milhões, em 20%.

– Essas alíquotas, ainda que progressivas, situam-se muito abaixo daquelas [máximas] praticadas em outros países. Por exemplo, no Reino Unido, a alíquota máxima para esse tipo de tributo é de 40%; na França e nos Estados Unidos, é de 60%; e, na Alemanha, é de 70% – informou o senador.

Para Bezerra, "os detentores de riqueza ou que, por liberalidade alheia, recebam um montante expressivo de riqueza, precisam dar sua contribuição". Ele assinalou que o imposto vai atingir menos de 0,5% da população brasileira, não mais que um milhão de pessoas.

De acordo com levantamento feito por Bezerra, o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD), que não vai ser extinto, arrecada R$ 4,7 bilhões anuais. O valor proposto pela presidente Dilma Rousseff em seu primeiro mandato para a constituição do Fundo de Desenvolvimento Regional, necessário à viabilizar a unificação das alíquotas do ICMS era de apenas R$ 4 bilhões.

– Os governadores se recusaram a discutir a proposta. Não era um instrumento suficiente, vigoroso, poderoso, para substituir os incentivos fiscais com os quais eles conseguem promover políticas de desenvolvimento industrial e de animação do setor do agronegócio nos respectivos estados do Norte, do Nordeste e do Centro-Oeste– relembrou Fernando Bezerra.

Os executivos estaduais também não querem dotações orçamentárias "que não se cumprem", como é o caso das chamadas compensações da Lei Kandir (1996) pela isenção do ICMS de produtos e serviços para exportação. Segundo o senador, somente com o fundo os estados do Norte e Nordeste aceitarão implementar reforma definitiva do ICMS, decorrente de uma proposta de emenda à Constituição (PEC) de autoria do senador Walter Pinheiro (PT-BA). Bezerra lembra que os governadores já deixaram clara essa condição na última reunião do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), que reúne os secretários de Fazenda e é presidido pelo ministro da Fazenda, Joaquim Levy.

O fundo é essencial, portanto para que o ICMS, imposto que hoje tributa produtos e alguns serviços na origem, transforme-se em um imposto sobre o consumo, isto é, no destino final das mercadorias, como funcionam os impostos sobre valor agregado cobrados na Europa Ocidental e nos Estados Unidos.

Fernando Bezerra diz que sua proposta nasceu de consultas das quais participaram mais de 13 mil pessoas, todos os institutos de planejamento e desenvolvimento dos estados brasileiros e integrantes do mundo acadêmico. O senador esteve ainda analisando o assunto com o ministro da Fazenda, que teria se mostrado receptivo a debatê-lo em maior profundidade. A economista a ser convidada para a audiência na Ceapf, Tânia Bacelar, iniciou sua carreira na Superintêndência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene). Foi secretária de Planejamento (1987-1988) e da Fazenda de Pernambuco (1988-90), secretária de Planejamento, Urbanismo e Meio Ambiente do Recife (2001-2002) e secretária Nacional de Políticas Regionais do Ministério da Integração Nacional (2003). Ela integra o Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social da Presidência da República e exerce o cargo de professora do Departamento de Ciências Geográficas e do Programa de Pós Graduação em Geografia da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).

6. A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO PARA ESTIMULAR OU DESESTIMULAR COMPORTAMENTOS E AFETAR A ORDEM ECONÔMICA

O intervencionismo estatal **na** e **sobre** a ordem econômica pode se realizar de forma **direta** ou **indireta**. A criação de empresas estatais, sociedades de economia mista e empresas públicas (artigo 37, XIX e XX, da CR-88) para a exploração de atividade econômica, as quais podem estar submetidas ao regime de monopólio (artigo 177 da CR-88) ou não (artigo 173 da CR-88), consubstancia a atuação do denominado Estado Empresário de forma direta na economia, matéria que foge ao escopo do curso.

Além da prestação de serviços públicos (artigo 175 da CR-88), cuja titularidade é do poder público, realizados diretamente ou sob o regime de concessão ou permissão, o Estado pode intervir indiretamente no domínio econômico tanto pela regulação[86], matéria que também está fora do âmbito desta disciplina, como por meio da extrafiscalidade, isto é, utilizando-se de determinados ingressos especiais de natureza não tributária ou mesmo por meio de tributos que são instituídos não apenas para arrecadar, mas, também, ou preponderantemente, como instrumentos de **regulação e de implementação de política econômica** e de **incentivo** ao comportamento das pessoas (físicas e jurídicas), em especial no que se refere ao perfil e a intensidade das decisões de **consumir**, **investir** e **poupar**.

O quadro abaixo sumariza as lições de Eros Grau[87] acerca das múltiplas faces da atuação estatal, as quais podem ocorrer **na** ordem econômica, quando o Estado atua em regime de monopólio de determinada atividade ou participa diretamente de um segmento econômico por meio de suas estatais, ou quando intervém **sobre** o domínio econômico, nos termos sintetizados por Mario Gomes Shapiro[88], "ao buscar influir nos processos de mercado, todavia, sem desempenhar diretamente um papel de agente econômico", o que pode ocorrer pela regulação direta da atividade — Estado normatizador e regulador — ou pela direção indireta de determinado segmento.

A direção indireta pode ser realizada por intermédio: (1) de estímulos/desestímulos a determinados comportamentos que influenciam as decisões de consumir, investir e poupar, todas elas políticas de indução que podem ser exercidas, conforme já salientado, por meio (1.1) de exações especiais autônomas, qualificadas ou não como tributos dependendo do regime constitucional e da doutrina, ou (1.2) de impostos de caráter extrafiscal; ou, ainda, (2) de comandos disciplinadores da atividade privada, o que insere elementos de poder de polícia[89] na seara do poder de tributar, como os regimes especiais de tributação e de recolhimento de impostos (ex: a sistemática de retenção na fonte do IR ou de substituição tributária para frente do ICMS, os quais objetivam inviabilizar a possibilidade de redução, pela evasão ou elisão, do pagamento dos impostos).

[86] ARAGÃO, Alexandre Santos de. Agências Reguladoras e a evolução do direito administrativo econômico. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

[87] GRAU. Op. cit.

[88] SCHAPIRO, Mario Gomes. Estado, direito e economia no contexto desenvolvimentista: breves considerações sobre três experiências — governo Vargas, Plano de Metas e II PND. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coordenador). Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 83-84. O autor apresenta quadro sintético semelhante, sem diferenciar, entretanto, a indução de comportamento ou da atuação dos particulares por meio de tributos ou de exações de natureza não tributária.

[89] Ver conceito legal do poder de polícia no artigo 78 do Código Tributário Nacional a ensejar a instituição de taxa.

Atuação estatal na Ordem Econômica e Financeira				
Atuação **no** domínio econômico		Intervenção **sobre** o domínio econômico		
Absorção — Estado guarda para si a titularidade de determinadas atividades	Participação direta na atividade econômica em sentido lato	Regulação	Indução ou disciplina do comportamento dos particulares visando restringir e limitar a liberdade, direito ou interesse, ou induzir determinado comportamento (consumo, investimento e poupança) tendo em vista o interesse público:	
Estado atua com exclusividade em determinado setor —monopoliza a atividade (artigo 177 da CR-88)	Estado atua diretamente por meio das empresas públicas e sociedades de economia mista em segmento econômico específico ou, ainda, prestando serviços públicos, quando o mesmo é qualificado como subespécie do gênero atividade econômica (artigo 173 c/c 175 da CR-88)	Estado dirige a atividade econômica diretamente, atuando como agente normativo e regulador das condutas dos particulares (artigo 174 da CR-88)	(1) através da instituição de exações especiais, categoria autônoma de ingressos públicos <u>não qualificados como tributos.</u> Modelo utilizado na Alemanha e na Itália. No Brasil essas exações foram absorvidas pelo sistema tributário.	(2) por meio: (2.1) da instituição de tributos específicos (art. 149 e 177, §4º, da CR-88), ou (2.2) da utilização de impostos de caráter extrafiscal (ex: arts. 150, §1º, 153, §1º, e §3º, I, 155, §2º, III da CR-88, etc.), ou (2.3) da adoção de regimes tributários especiais como a substituição tributária ou a retenção na fonte visando reduzir a possibilidade de evasão e elisão fiscal.

No Brasil, desde a Emenda Constitucional nº 1/69, o que foi ratificado pela Constituição de 1988, as exações especificamente voltadas para intervir na ordem econômica são enquadradas e qualificadas como tributos (vide artigo 149 c/c 177, §4º, da CR-88), ao contrário do que ocorre em diversos países, como a Itália e a Alemanha, conforme ensina Ricardo Lobo Torres[90]:

> Na Alemanha as contribuições econômicas ou ingressos especiais (Sonderabgaben) não se confundem com os tributos (impostos, taxas ou contribuições — Steuern, Gebühren, Beiträge), eis que são cobrados *com base no dispositivo constitucional que autoriza a intervenção indireta na economia*. As contribuições especiais não são exigidas com fundamento nos dispositivos constitucionais que distribuem a competência tributária (art. 105 da GG), mas com apoio na competência concorrente para legislar sobre 'Direito Econômico (minérios, indústria, energia, artesanato, pequena indústria, comércio, regime bancário, bolsa e seguros de direito privado)' prevista no art. 74, item XI, da

[90] TORRES, Ricardo Lobo. A política industrial da Era Vargas e a Constituição de 1988. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coordenador). Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 262-263

> Constituição alemã, tudo de conformidade com a distinção entre competência de legislar sobre tributos (Steuergesetzgegungskompetenz) e competência legislativa genérica (Gesetzgebungskompeten). Os adversários dessa interpretação vêm-na acusando de criar uma Constituição Tributária apócrifa (eine aporkryphe Steuerverfassung). É considerado de natureza excepcional o Sonderabgaben, e, por isso, necessita sempre de justificativa".

Para o eminente autor, transformar as contribuições de intervenção no domínio econômico em tributos ou qualifica-las com tal, significa *dar à intervenção estatal um caráter de permanência e essencialidade que não possui no Estado Fiscal,* mas que no Brasil foi uma *opção em torno da maior estatização da economia e, portanto, um enfraquecimento do Estado Fiscal e da liberdade*. Considerando que essas exações foram situadas e qualificadas pelo constituinte originário brasileiro de 1988 como receitas tributárias, essas contribuições interventivas no domínio econômico (CIDE) se submetem ao mesmo regime jurídico dos tributos, o que pode significar sob determinados aspectos maior segurança ao sujeito passivo da obrigação legal constitucionalmente disciplinada e limitada.

Além de regular o comportamento dos particulares por meio dessas contribuições tributárias específicas de intervenção na ordem econômica (CIDE), também os **impostos** podem ser utilizados como instrumentos para disciplinar[91] a atividade privada e estimular e desestimular as decisões e as ações dos particulares visando implementar determinada política econômica, o que se efetiva por intermédio da elevação da carga tributária em situações específicas ou através da concessão de incentivos e benefícios fiscais (vide art. 165, §6º c/c 174 da CR-88), os quais podem estar direta ou indiretamente vinculados à tributação, conforme será examinado a seguir. De fato, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal[92] fixou-se no sentido de ser idônea a utilização do "caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para **estimular conduta por parte do contribuinte**, sem violar os princípios da igualdade e da isonomia", conforme voto da Relatora Ministra Ellen Gracie na ADI n. 1.276.

Antes, entretanto, importante repisar que a adoção dessas políticas indutivas eleva sobremaneira a complexidade da tributação, criando múltiplas exceções e tratamentos diferenciados que suscitam novas alterações para atender outras particularidades decorrentes das previsões anteriormente expedidas, criando uma verdadeira colcha de retalhos e um ciclo vicioso, o que amplia as brechas (*loopholes*) que facilitam a evasão e a elisão fiscal, dificultando de forma acentuada a administração dos tributos, o que demanda muito investimento na Administração Tributária para que esta obtenha receita, objetivo primário quando da criação dos tributos.

[91] TORRES. Op. Cit. p. 257. "Os tributos, ao lado de sua função de fornecer recursos para as despesas essenciais do Estado, exercem o papel de agentes do intervencionismo estatal na economia, de instrumentos de política econômica: é o intervencionismo fiscal de que fala Neumark. Os tributos já não se apresentam apenas como fruto do poder de tributar, mas simultaneamente como emanação do poder de polícia, ou melhor, o poder de tributar absorve o poder de polícia na tarefa de regular a economia; só heuristicamente se pode falar de um poder tributário ao lado de um poder de polícia, pois o tributo juridicamente emana do poder tributário."

[92] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. ADI 1276/ DF, Plenário, Rel. Min. Ellen Gracie. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 18.06.2010. Decisão unânime.

A tributação sobre o **consumo**[93] de bens e serviços é amplamente utilizada com objetivos extrafiscais, seja por meio da **ampliação** ou da **redução** da carga tributária.

O incremento das alíquotas dos impostos incidentes[94] sobre os bens e serviços importados, por exemplo, pode reduzir a demanda por aqueles estrangeiros e ampliar o mercado interno para os similares nacionais, o que estimula a indústria e a produção local. No mesmo sentido, pode ser elevada a imposição sobre determinados produtos que o poder público deseja desestimular o consumo, como ocorre, em geral, com o cigarro e a bebida alcoólica, produtos que aumentam de forma exponencial a possibilidade de doenças graves e os acidentes que tanto prejudicam as pessoas atingidas diretamente e oneram sobremaneira o sistema público de saúde, o que aumenta drasticamente as despesas do setor público, que devem ser financiadas de alguma forma, a gasolina — combustível altamente poluente o qual tem como origem o petróleo, produto fóssil não renovável, e etc.

Por outro lado, a redução desses impostos usualmente denominados de ***indiretos***, haja vista que o encargo financeiro do tributo não recai diretamente sobre aquele designado em lei como o sujeito passivo da obrigação tributária (comerciante, industrial atacadista e etc.) e sim sobre o consumidor final, o qual não possui relação jurídica tributária com o Estado, é muito utilizada como instrumento de política econômica para estimular a economia e elevar a demanda agregada em fases recessivas ou de baixo crescimento, o que seria preferível se comparado ao incremento de gastos no caso brasileiro atual, de acordo com a tese do economista Rubens Penha Cysne[95]:

> São várias as razões pelas quais, no Brasil, o estímulo à demanda através da elevação da renda pessoal líquida obtida por meio da **redução de impostos indiretos** pode ser preferível à elevação de gastos. Primeiro, reduções de impostos indiretos levam diretamente à queda dos preços finais ao consumidor, o que pode amenizar o concomitante impacto altista de fomento à demanda (decorrente da majoração da renda disponível do setor privado). Segundo, impostos indiretos menores compensariam também as recentes pressões altistas do câmbio sobre os preços. No jargão macroeconômico isto equivaleria a dizer que choques de oferta adversos (aumento do preço do dólar) combatem-se com choques de oferta positivos (redução de impostos). O que os empresários gastam a mais com insumos importados, ou com a elevação das demandas salariais daí decorrentes, compensam com menores transferências ao governo, sem necessidade de maiores elevações de preços. Terceiro, a carga tributária nacional tem aumentado sobremaneira desde os anos 1980 (de 26% para algo em torno de 35% do PIB), o que tem ocorrido a taxas superiores àquelas da Organização para Coopera-

[93] O principal instrumento utilizado nos impostos incidentes sobre o **consumo** para alcançar objetivos de natureza extrafiscal é a **seletividade**, a qual se efetiva por meio da adoção de alíquotas diferenciadas para os diversos bens e serviços de acordo com a essencialidade dos mesmos — alíquotas menores para aqueles essenciais e maiores para os supérfulos ou não essenciais (vide artigo 153, §3º, I da CR-88, no que se refere à **obrigatoriedade** de aplicação do princípio ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), imposto de competência privativa da União, e o artigo 155, §2º, III da CR-88, quanto à **facultatividade** para o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Comunicação e de Transporte Interestadual e Intermunicipal — ICMS, imposto de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal). Apesar da citada facultatividade, o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, considerando a essencialidade da energia elétrica, na Argüição de Inconstitucionalidade nº 2008.017.00021, declarou a inconstitucionalidade do art. 14, VI, "b", da Lei nº 2.657/96, que institui o ICMS no Estado do Rio de Janeiro, com a nova redação dada pela lei 4.683/2005, que fixava em 25% (vinte e cinco por cento) a alíquota máxima de ICMS sobre operações com energia elétrica. O Tribunal considerou que a lei ordinária viola os princípios da seletividade e da essencialidade assegurados no art. 155, § 2º, da Carta Magna de 1988, devendo-se aplicar, portanto, a alíquota geral de 18% (dezoito por cento). Saliente-se que os benefícios fiscais também são amplamente adotados nos impostos incidentes sobre o consumo com objetivos outros que não exclusivamente fomentar e incrementar a arrecadação futura, como, por exemplo, facilitar o consumo de determinados bens e serviços essenciais ou obstar a aquisição daqueles considerados prejudiciais ou se visa desestimular.

[94] Importante destacar a necessária adequação desses

> ção e Desenvolvimento Econômico (OCDE). A se manter a trajetória atual, em breve o Brasil estará alcançando os 36,5% da OCDE. O problema com estes números não é apenas sua magnitude. Mas o fato de não se observarem, no Brasil, serviços públicos com a qualidade e amplitude daqueles providos, na média, pelos 30 países da OCDE (que engloba Estados Unidos, Alemanha, França, e vários outras economias de liderança tecnológica mundial). Quarto, porque no Brasil o pagamento de salários das três esferas da administração pública, somado à compra de bens e serviços a empresas, apresenta valores injustificadamente superiores àqueles de outras economias (...)

Cumpre salientar que países com elevada dívida pública e alto volume de despesas de baixa mutabilidade no curto prazo, como é o caso brasileiro, possuem inevitáveis restrições quanto à redução de impostos de forma ampla e abrangente em situações de crise econômica. Por outro lado, a redução pontual e discriminada impostos deve ser combatida se violadora do princípio da igualdade. No sentido inadequação da redução do IPI incidente sobre veículos para o combate à crise no início de 2009 assevera Gustavo Loyola[96]:

> "(...) Aliás, no campo fiscal, um dos equívocos freqüentes é a redução temporária de impostos, como ocorreu com o IPI incidente sobre a produção de veículos. Esse tipo de medida, além de discriminatória, não tem como condão aumentar a demanda, mas apenas antecipa o consumo que seja de qualquer modo realizado no futuro. Havendo espaço fiscal, o correto seria, no Brasil, buscar-se uma menor carga tributária, por meio de quedas de tributos que beneficiam a economia como um todo, e não apenas setores eleitos pelo poder do príncipe".

Em outra linha, aponta o estudo do IPEA[97] intitulado "Políticas anticíclicas na indústria automobilística: uma análise de cointegração dos impactos da redução do IPI sobre as vendas de veículo", o qual possui o seguinte resumo:

> O objetivo deste trabalho é analisar os impactos da redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sobre as vendas de veículos no Brasil entre janeiro e novembro de 2009. Para alcançar esse objetivo, foi estimado um modelo no qual as vendas internas de veículos são função do preço, da renda e do crédito concedido para sua aquisição. O modelo econométrico adotado permite verificar a existência de relações de curto e de longo prazo entre as variáveis utilizadas. Os resultados obtidos para as elasticidades de transmissão das variáveis no longo prazo e para suas velocidades de ajustamento **reafirmam a percepção de que a redução do IPI foi bastante importante para a recuperação das ven-**

aumentos na carga tributária dos bens e serviços de origem estrangeira com os condicionamentos fixados nos tratados firmados em âmbito local, regional ou internacional, multilaterais ou não, como é o caso, por exemplo, dos acordos da Organização Mundial do Comércio (OMC), que sucederam aqueles do GATT (General Agreement on Trade and Tariffs), do tratado que disciplina o Mercosul, os quais limitam ou estabelecem parâmetros para a política tributária nacional unilateral, matéria a ser examinada na parte final do semestre.

[95] CYSNE, Rubens Penha. Reação à Crise. **Conjuntura Econômica**. Jan 2009. Vol. 63. nº 01. Fundação Getúlio Vargas. p. 18-19.

[96] LOYOLA, Gustavo. Resposta à Crise não pode ser recuo. Jornal Valor. Segunda feira, 30 de março de 2009.p.A13.

[97] Estudo disponível no seguinte endereço eletrônico: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1372/1/TD_1512.pdf>.

> **das do setor automotivo no período subsequente à crise financeira internacional**. A redução do imposto foi responsável por 20,7% das vendas que se observaram no período analisado. O crédito, porém, teria apresentado um efeito não desprezível, especialmente se outras medidas anticíclicas não tivessem sido adotadas ao longo do ano de 2009

Considerando a possibilidade de utilização desses impostos incidentes e de outros tributos incidente sobre o consumo para a realização de política econômica bem como para estimular e desestimular comportamentos dos agentes econômicos, a Constituição de 1988 estabelece regime jurídico especial para várias espécies tributárias, excepcionando, por exemplo, a aplicação do princípio da legalidade, no que se refere à exigência de lei em caráter formal para aumentar a alíquota de determinados impostos, a teor do artigo 153, §1º, ou ainda, ao ressalvar a aplicabilidade do princípio da anterioridade para determinadas exações, nos termos do artigo 150, §1º, ou, ainda, ao prever a seletividade, através da qual os bens não essenciais são tributados mais gravosamente (artigo 153, e §3º, I, e 155, §2º, III da CR-88) e etc.

Também a concessão de benefícios e incentivos fiscais, isto é, a desoneração de determinados bens e serviços, por meio da redução das alíquotas, criação de isenções, de reduções de base de cálculo, de créditos presumidos e etc., são amplamente utilizadas pelo Estado como instrumento para modificar e induzir o comportamento dos particulares e das empresas em geral. Pode ser reduzida a carga tributária de uma mercadoria específica objetivando aumentar ou facilitar o seu consumo por questões de ordem sanitária, de saúde pública ou de planejamento familiar, como é o caso, por exemplo, dos preservativos e etc.

Salvo a concessão de subsídios de natureza financeira, vinculados à tributação, a possibilidade de utilização de incentivos tributários nos impostos incidentes sobre o **consumo** para afetar decisões sobre **investimentos** dos agentes econômicos pressupõe que na sua base de incidência sejam também incluídos os bens de capital, o que de certa forma desnatura a exação como um verdadeiro *consumption tax*.

A maioria dos países do mundo que adota o citado Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA ou VAT) exclui da respectiva base de tributação os bens destinados a compor o ativo fixo imobilizado do investidor, ou seja, não há fato gerador e cobrança de imposto na saída da máquina ou do equipamento destinada a ampliar a capacidade produtiva do adquirente, posto estar essa hipótese fora do campo de incidência.

Dessa forma, esses impostos formulados para incidência sobre o consumo não são utilizados para realizar política tributária visando incentivar ou desestimular investimentos. No Brasil, entretanto, ao contrário da maioria dos países que adotam a tributação exclusivamente sobre esse substrato econômico,

as aquisições para o ativo imobilizado estão inseridas no campo de incidência de diversos impostos e contribuições, como é o caso do IPI e do ICMS, além da PIS e da COFINS, razão pela qual esses tributos são amplamente utilizados com fins extrafiscais, tanto por meio de benefícios de natureza tributária como através de incentivos financeiros que se vinculam à tributação.

Assim, é possível no Brasil incentivar certos investimentos por meio de impostos usualmente formulados para incidir sobre o consumo, com vistas, por exemplo, a facilitar[98] a aquisição de bens de capital para aumentar a capacidade produtiva de determinado setor da economia, como a produção de biocombustíveis, que são renováveis e não são poluentes.

No que se refere às contribuições sociais para o financiamento da seguridade social devida pelo empregador[99], o §9º do artigo 195 da CR-88, com a sua redação conferida pela Emenda Constitucional nº 47/2005[100], estabelece a possibilidade de adoção de alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

Cumpre ressaltar que, recentemente, o legislador, por meio da Medida Provisória nº 540/11, optou por reduzir para alguns setores da economia os tributos incidentes sobre a mão de obra, substituindo a base de incidência da contribuição social devida pelo empregador, que deixou de ser a folha de salários para incidir sobre a receita bruta.[101]

As contribuições dos servidores públicos, por sua vez, são disciplinadas nos artigos 39 e 40 da CR-88, sem a previsão da adoção de alíquotas diferenciadas ou de progressividade.

Nesse sentido, por não se submeterem às regras gerais da seguridade social, salvo nas hipóteses e situações previstas na Constituição, o STF, no julgamento da medida cautelar na ADI 2010 MC, decidiu no sentido da impossibilidade de utilização da progressividade nas contribuições para o financiamento da seguridade social devida pelos servidores públicos[102]:

Já a utilização do imposto incidente sobre a renda, da pessoa física (IRPF) ou da pessoa jurídica (IRPJ), como instrumento regulatório, tem como objetivo precípuo alterar as decisões quanto à modalidade e a intensidade dos investimentos e da poupança, e não propriamente incentivar ou desestimular diretamente o consumo de determinado bem ou serviço, o que pode ocorrer de maneira subsidiária.

A utilização de benefícios e incentivos fiscais do imposto incidente sobre a renda para alterar as decisões econômicas e induzir uma política de crescimento econômico tem sido amplamente utilizada em diversos países, inclusive o Brasil, o que evidentemente eleva sobremaneira a complexidade do sistema. Ademais, a concessão indiscriminada de benefícios fiscais é um mal que assola diversas nações, razão pela qual os especialistas em finanças públicas Stanley S. Surrey[103] e Paul R. McDanielcas instituíram o conceito que se

[98] Em sentido contrário, pode o poder público desejar desestimular a ampla automação em determinado setor econômico, objetivando resguardar a utilização de mão de obra ao invés de máquinas.

[99] A decisão na ADI 2010 a seguir explicitada afasta a possibilidade da progressividade em relação à contribuição dos empregados e em relação a parcela devida pelos servidores públicos no que se refere aos respectivos sistemas próprios de segurança social.

[100] O §9º foi incluído ao artigo 195 pela EC nº 20/1998, prevendo-se apenas as alíquotas ou bases de cálculo diferencidas "em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão de obra". A EC nº 47/2005 incluiu a possibilidade relativamente às hipóteses de "porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho".

[101] A MP nº 540/11 surgiu com o objetivo de estimular o crescimento da economia nacional, juntamente com outras medidas adotadas pelo governo federal em cumprimento do Plano Brasil Maior. Uma dessas medidas foi a redução sobre os tributos incidentes sobre a mão de obra, substituindo a contribuição previdenciária patronal de 20% sobre a folha de pagamento por uma contribuição à razão de 1% ou 2% sobre a receita bruta das empresas integrantes dos setores econômicos abrangidos. A fim de atender aos anseios de outros setores econômicos não contemplados originalmente pela referida MP, o rol de atividades abrangidas pelo regime previdenciário substitutivo foi ampliado pela Lei 12.546/11, posteriormente pela MP nº 563/12 e, ainda, pela Lei 12.715/12, sendo que é provável que seja estendido às empresas de construção civil.

[102] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. ADI 2010 MC-DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches. Julgamento em 30.09.1999. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 07.05.2010. Decisão por unanimidade de votos.

denominou de "tax expenditure", ao equiparar o incentivo fiscal implementado pela via da **receita** ao **gasto** fiscal, isto é, passou a qualificar e registrar os benefícios fiscais (renúncia de receita) como despesas públicas, o que eleva o grau de transparência da política fiscal realizada com os recursos públicos.

Nesse sentido, o artigo 165, § 6º, da CR-88 estabelece que o "projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia". Ressalte-se, no entanto, que se por um lado a Constituição estabelece o princípio da transparência das mencionadas renúncias de receitas visando a reduzir o uso indiscriminado dos benefícios fiscais, por outro lado institui o princípio do desenvolvimento regional e prestigia a redução das desigualdades, nos termos dos artigos 3º, III e 174, § 1º, razão pela qual parece adotar o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico das diferentes regiões do país (artigo 151, I, da CRFB) como hipótese excepcional e justificável para a adoção dos incentivos na seara tributária.

No que se refere à tributação sobre o **patrimônio**, conforme já mencionado, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 prevê a possibilidade de adoção de alíquotas diferenciadas em diversas hipóteses como instrumento indutivo de política urbana, rural e de incentivo ou desestímulo ao comportamento dos agentes econômicos e das famílias, como, por exemplo, no artigo 153, §4º, inciso I, relativamente ao Imposto Territorial Rural (ITR); no artigo 155, §6º, em relação ao imposto sobre a propriedade de veículo automotor (IPVA) e no artigo 156, §1º, alterado pela Emenda Constitucional nº 29/2000, e no artigo 182, §4º, II, no que se refere ao Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

Por fim, cumpre destacar que a doutrina nacional aponta a possibilidade de utilização de determinadas técnicas de tributação, que alteram a sistemática básica de operacionalização da exação, o que caracterizaria e qualificaria o uso extrafiscal do tributo, como mecanismo para disciplinar o comportamento dos agentes econômicos, restringindo a sua liberdade de atuação, de forma a evitar a possibilidade de redução intencional de impostos, por meios lícitos ou ilícitos (a denominada elisão e a evasão tributária). Nessa hipótese, são adotados determinados regimes tributários e procedimentos especiais de pagamento do imposto, como, por exemplo, a substituição tributária para frente do ICMS ou a retenção na fonte pagadora do imposto incidente sobre a renda daquele que recebe os pagamentos e aufere renda. Deve-se ressaltar a necessária razoabilidade e proporcionalidade desses instrumentos, tendo em vista que a facilidade administrativa e o objetivo de reduzir a possibilidade de evasão ou elisão não podem justificar eventual violação à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária, seja ele contribuinte ou o responsável, nem descaracterizar a essência e a natureza de incidência.

[103] SURREY, Stanley. **Tax Expenditures**. Cambridge: Harvard University Press, 1985.

O regime de substituição tributária do ICMS em relação às operações e prestações subsequentes da cadeia de circulação de mercadorias e da prestação de serviços (substituição para frente) é um exemplo de utilização de medidas simplificadoras do procedimento fiscalizatório, que reduzem os custos da Administração Tributária, mas que restringem a liberdade e interesse do contribuinte, ao determinar o pagamento de imposto relativo a transações que ainda não ocorreram. Nessa hipótese, o industrial ou fabricante, além de pagar o imposto pertinente à própria operação que realiza (ICMS próprio), é o responsável pelo recolhimento do tributo incidente sobre toda a cadeia circulatória posterior de forma antecipada (ICMS retido ou ST), isto é, antes da ocorrência do fato econômico que fundamenta a exigência do imposto. A razão de ser dessa sistemática é, naturalmente, a adequação administrativa da exação, o que reduz os custos operacionais, haja vista a extrema dificuldade que teria o Poder Público se tivesse que fiscalizar o elevado número de contribuintes varejistas (bares, restaurantes, farmácias, ambulantes e etc.) para verificar a correção ou não do recolhimento do ICMS sobre as suas vendas. Dessa forma, ao determinar o pagamento antecipado na etapa inicial de circulação, é medida que disciplina o comportamento dos agentes econômicos por meio de regimes especiais de pagamento, os quais objetivam diminuir o volume de despesas com a máquina administrativa, tendo em vista reduzir a possibilidade de elisão e evasão tributária.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por todo o exposto nesta aula conclui-se que as características e as razões de ser da exigência dos tributos modificam-se ao longo da história, pois, se o fundamento dos impostos na vigência do denominado patrimonialismo são as "razões de Estado" e as necessidades da nobreza e do clero, no Estado de Liberal de Direito a igualdade e a liberdade do indivíduo contra a opressão do precedente absolutismo monárquico figura como a sua matriz.

Já no denominado Estado de Bem-Estar Social, que preponderou desde a segunda metade do século XX até o início dos anos oitenta, é o intervencionismo na ordem social e econômica que denota e qualifica o tributo não somente por seus aspectos arrecadatórios, mas também por suas finalidades extrafiscais e parafiscais. Essa crescente demanda e pressão sobre a política fiscal como um todo, incluindo a vertente das despesas, é intensificada na realidade atual, em que se apresenta o duplo desafio estratégico do desenvolvimento econômico sustentável e inclusivo sob o ponto de vista social harmonizado com o meio ambiente no qual se realizam e processam as atividades humanas.

A extrafiscalidade se exterioriza de forma intencional em pelo menos cinco vertentes distintas: (1) pela utilização das exações tributárias com o objetivo de reduzir desigualdades sociais e transformar o tributo em instrumento de redistribuição de renda e riqueza; (2) por meio de exações específicas para disciplinar e dirigir os agentes privados, como as contribuições para a intervenção no domínio econômico (CIDE), que podem ter ou não natureza tributária dependendo do regime constitucional; (3) através do uso dos próprios tributos, diretos ou indiretos, como mecanismos de regulação e indução da atividade econômica e do comportamento social, (4) beneficiando e incentivando a atividade econômica visando elevar o nível de desenvolvimento por meio dos benefícios e incentivos fiscais ou reduzindo a carga tributária como ferramenta indutora das demandas e ações dos agentes econômicos, e (5) disciplinando a atividade ou a forma do recolhimento do imposto, objetivando a facilidade na administração do tributo.

Por fim, importante destacar que vários são os argumentos a favor e contrários à adoção da incidência sobre o consumo, a renda ou o patrimônio, bem como para a utilização da proporcionalidade ou da progressividade, a qual pode comportar diversos graus e intensidades distintas.

BLOCO II — O PODER DE TRIBUTAR, A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, A CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA E A PARAFISCALIDADE

AULAS 6 A 7

I. TEMA

O Poder de Tributar, a Competência Tributária, a Capacidade Tributária Ativa e a Parafiscalidade.

II. ASSUNTO

Conceito e análise dos temas acima abordados

III. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Apresentar as diversas modalidades em que se manifesta o poder do Estado sobre o direto fundamental de propriedade privada e liberdade de iniciativa, bem como distinguir o denominado Poder de Tributar da Competência Tributária.

IV. DESENVOLVIMENTO METODOLÓGICO

AULA 06 — O PODER DE TRIBUTAR E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

ESTUDO DE CASO

Após a análise das diferenças entre poder de tributar, competência tributária e capacidade ativa tributária, pergunta-se: a não-instituição de um tributo, o qual a CRFB/88 atribuiu a determinado Ente Político, viola o art. 11 da Lei Complementar 101/00 (a denominada Lei de Responsabilidade Fiscal), que dispõe: "Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação"?

1. INTRODUÇÃO

Segundo Norberto Bobbio,[104] o poder "é uma relação entre dois sujeitos onde um impõe ao outro sua vontade e lhe determina, mesmo contra vontade, o comportamento".

Não obstante, conforme salienta José Casalta Nabais[105] "como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o Estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes um contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em Estado fiscal"

Posteriormente serão examinadas diversas teorias que tentam explicar a essência ou a natureza da relação tributária, desde a sua qualificação como simples relação de poder, destituída de qualquer outra fundamentação, sendo a norma impositiva do tributo no Estado de Direito simples ordem sem a real natureza de lei[106], até as teses que incorporam estruturas e disciplinas do direito obrigacional privado para o Direito Tributário.

No momento objetiva-se apenas apresentar as diversas modalidades em que se manifesta o poder do Estado sobre o direto fundamental de propriedade privada e liberdade de iniciativa, bem como distinguir o denominado Poder de Tributar da Competência Tributária. Ademais, apresentar sob o ponto de vista do federalismo fiscal brasileiro os diversos tributos atribuídos a cada ente político e examinar o conceito de Capacidade Tributária Ativa, matéria que introduz o estudo da parafiscalidade, objeto da última aula deste bloco.

2. OS PODERES DO ESTADO E O PODER TRIBUTÁRIO

O poder estatal se manifesta em diversas vertentes, sendo usualmente qualificado e distribuído em: poder judicante; poder legiferante; poder de polícia

[104] BOBBIO, Norberto. O significado clássico e moderno de política. Curso de Introdução à ciência política. Brasília: Universidade de Brasília, 1982, v.7. p12.

[105] NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Editora Almedina, 1978, p. 679.

[106] Nesse sentido assevera Oto Mayer, citado por Ricardo Lobo Torres, que "o dever geral de o sujeito pagar impostos é uma fórmula destituída de sentido e valor jurídico". In. TORRES. Op. Cit. p. 231.

(por meio do qual se manifesta o intervencionismo na ordem econômico-social e na propriedade); o poder de punir e o poder tributário.

O exercício do poder de tributar se realiza sob a constante tensão que é subjacente a toda e qualquer relação de direito público, estando de um lado o caráter impositivo do poder estatal e de outro as liberdades individuais do cidadão.

Da mesma forma que a autoridade pública tem o poder-dever de exercer as atividades de sua competência para garantir o atingimento do bem comum, sem cometer arbitrariedades ou desvios, o contribuinte, cujo patrimônio deve ser protegido contra os possíveis excessos estatais, também tem que agir de boa-fé e pagar os tributos de acordo com a sua real capacidade econômica, sem a utilização de planejamentos tributários abusivos.

Dito de outra maneira: a relação jurídica tributária enfeixa múltiplos direitos e deveres para todas as partes envolvidas nas diversas fases da tributação, posto ter como objeto prestações indispensáveis à vida em comunidade sob um Estado fiscal.

Importante destacar a distinção entre o **poder de tributar** de um lado e o **confisco** e a **expropriação** de outro, esses últimos previstos no artigo 243 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CR-88), o qual dispõe:

> Art. 243. As glebas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas serão imediatamente **expropriadas** e especificamente destinadas ao assentamento de colonos, para o cultivo de produtos alimentícios e medicamentosos, sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em lei.
>
> Parágrafo único. Todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins será **confiscado** e reverterá em benefício de instituições e pessoal especializados no tratamento e recuperação de viciados e no aparelhamento e custeio de atividades de fiscalização, controle, prevenção e repressão do crime de tráfico dessas substâncias.

Assim, apesar da fundamentalidade do direito à propriedade privada, nos termos do inciso XXII do artigo 5º da CR-88, direito individual com aplicação imediata, consoante o disposto no §1º do mesmo dispositivo constitucional, atributo que também consubstancia princípio da ordem econômica, nos termos do inciso II do artigo 170 da CR-88, é possível tanto a **expropriação** como o **confisco** nas duas hipóteses específicas acima transcritas, as quais possuem como pressuposto comum o cometimento de **ilícitos**.

Também enseja a flexibilização do direito de propriedade a hipótese de aplicação da denominada pena **administrativa** de perdimento[107] prevista no Decreto-lei nº 37/66, que disciplina o imposto de importação, e no Decreto-lei nº 1.455/76, nos termos alterados pela Lei 10.637/2002, o qual dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior e estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas. Na pena de perdimento o direito de propriedade privada também é relativizado, podendo estar ou não associada a sua aplicação ao descumprimento de obrigação tributária.

O Decreto-lei nº 37/66 estabelece como hipótese de perda de mercadoria estrangeira, já desembaraçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos em parte, mediante artifício doloso (art. 105, XI), ou, ainda quando fracionada em duas ou mais remessas postais ou encomendas aéreas internacionais visando a elidir, no todo ou em parte, o pagamento dos tributos aduaneiros ou quaisquer normas estabelecidas para o controle das importações ou, ainda, a beneficiar-se de regime de tributação simplificada (art. 105, XVI). O mesmo Decreto-lei prevê, ainda, dentre outras hipóteses, a possibilidade de aplicação da pena de perdimento em situações não vinculadas ao pagamento de tributos, como ocorre no caso de mercadoria estrangeira atentatória à moral, aos bons costumes, à saúde ou ordem pública.

A Constituição de 1967, com a Emenda de 1969, possuía dispositivo prevendo expressamente a denominada pena de perdimento:

> Art. 153.
>
> § 11 — Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, nem de banimento. Quanto à pena de morte, fica ressalvada a legislação penal aplicável em caso de guerra externa. **A lei disporá sobre o perdimento de bens por danos causados ao erário ou no caso de enriquecimento no exercício de função pública**. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 11, de 1978) (grifo nosso)

Sob o atual regime constitucional, dois dispositivos podem servir de fundamento para se questionar a possibilidade ou a viabilidade jurídica de aplicação da denominada pena administrativa de perdimento: (1) o art. 5º LIV ("ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal"); e (2) o art. 150, IV, que veda a possibilidade de qualquer ente federado "utilizar tributo com efeito de confisco".

No entanto, a Segunda Turma do STF, por unanimidade, já se pronunciou no sentido de não haver ofensa à Constituição de 1988 na previsão de pena de perda de bens importados irregularmente, ou seja, tanto o Decreto-lei nº 37/66 como o Decreto-lei nº 1.455/76, que disciplinam as perdas de bens para restituição do erário, foram recepcionados pela nova ordem consti-

[107] Existem outras hipóteses de perda da propriedade de bem no ordenamento jurídico, como é o caso da perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio na hipótese de enriquecimento ilícito de agentes públicos no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional de que trata a Lei nº 8.429/92.

tucional. O Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 173.689[108] possui a seguinte ementa:

> "IMPORTAÇÃO — REGULARIZAÇÃO FISCAL — CONFISCO. Longe fica de configurar concessão, a tributo, de efeito que implique confisco decisão que, a partir de normas estritamente legais, aplicáveis a espécie, resultou na perda de bem móvel importado."

No mesmo sentido também se pronunciou a Segunda Turma do STF, por unanimidade, relativamente ao Decreto nº 91.030/85, que havia aprovado o Regulamento Aduaneiro, disciplina atualmente fixada pelo Decreto nº 6.759, de 2009. Dispõe a ementa do acórdão do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 251.008[109]:

> RECURSO. Extraordinário. Inadmissibilidade. Aeronave. Permanência ininterrupta no país, sem guia de importação. Auto de infração administrativa. **Pena de perdimento de bem**. Art. 514, inc. X, do Decreto nº 91.030/85, cc. art. 23, caput, IV e § único, do Decreto-Lei nº 1.455/76. Art. 153, § 11, da Constituição Federal de 1967/69. Aplicação de normas jurídicas incidentes à época do fato. **Inexistência de ofensa à Constituição Federal de 1988**. Agravo regimental não provido. Precedentes. Súmula 279. Não pode ser conhecido recurso extraordinário que, para reapreciar questão sobre perdimento de bem importado irregularmente, dependeria do reexame de normas subalternas.
>
> Decisão
>
> A Turma negou provimento ao agravo regimental no recurso extraordinário, nos termos do voto do Relator.

Dessa forma, os institutos acima referidos, o **confisco**, a **expropriação** e a **pena de perdimento**, que representam manifestações do **poder de punir** do Estado, se afastam radicalmente da tributação, ou seja, se diferenciam em sua essência, tendo em vista que o tributo não pode constituir sanção contra ato ilícito[110], consoante o disposto no artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN).

Por outro lado, deve-se frisar que o poder de tributar atinge também, inevitavelmente, a propriedade privada, característica comum entre os tributos e os aludidos institutos de natureza punitiva. Porém, apesar de a tributação reduzir o patrimônio disponível do sujeito passivo, é vedada a utilização do "tributo com efeito de confisco", conforme previsão do já transcrito artigo 150, IV, da CR-88, matéria que será objeto de exame quando se iniciarem os estudos das denominadas limitações constitucionais ao poder de tributar.

[108] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. AI 173689 AgR / DF, Segunda Turma, Rel. Min. Marco Aurélio. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 29.05.2013. Decisão unânime.

[109] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE 251008 / DF, Primeira Turma, Rel. Min. Cezar Peluso. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 25.05.2010. Decisão unânime.

[110] Isso não quer dizer que o ato ilícito não possa ter efeitos tributários e gerar o vínculo jurídico a ensejar o dever de pagar o tributo por parte do infrator. Assim, por exemplo, a renda produzida por atividade ilícita é sujeita à tributação pelo Imposto sobre a Renda, apesar da vedação do CTN no sentido de que o legislador ordinário utilize o tributo como sanção contra o ato ilícito.

O Estado possui o poder de cobrar coercitivamente os seus créditos, observado o devido processo legal para a excussão de bens do contribuinte devedor, disciplinado na Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980[111] (Lei das Execuções Fiscais-LEF), com aplicação subsidiária do Código de Processo Civil (CPC).

Quando um devedor não cumpre espontaneamente uma obrigação, seja ela representada por um título extrajudicial, seja reconhecida por uma sentença judicial condenatória, é facultado ao sujeito ativo da obrigação obter a satisfação do crédito por meio da aplicação medidas coativas que, a seu pedido, são aplicadas pelo Estado no exercício do **poder jurisdicional**. No entanto, conforme destacado, sob pena de violação aos essenciais direitos individuais à propriedade e à liberdade para o exercício de atividade econômica, a expropriação de bens do contribuinte em decorrência do inadimplemento da obrigação tributária não pode ocorrer senão de acordo com o devido processo legal (art. 5º, LIV, da CR-88).

Em suma, a mencionada tensão subjacente a todas as fases da tributação reflete a indissociável correlação entre o poder-dever estatal de tributar para atender as necessidades públicas de um lado e os direitos humanos fundamentais que protegem o patrimônio e a liberdade do cidadão contribuinte de outro.

O **poder de polícia**, por sua vez, manifestação do intervencionismo estatal na propriedade e na ordem econômico-social, também possui elementos de aproximação e de distanciamento no que se refere ao poder de punir e ao poder de tributar. Tais poderes restringem a margem de liberdade do cidadão e interferem diretamente na propriedade privada, eis que tanto a liberdade individual como o direito de propriedade são exercidos dentro dos contornos fixados conjuntamente pelo poder de tributar e pelo poder de polícia.

A função social da propriedade[112] (art. 5º, inciso XXIII, da CR-88) serve de fundamento para o Estado intervir na propriedade privada, como, por exemplo, nas hipóteses de limitações administrativas, servidões, requisições, ocupações temporárias (art. 5º, inciso XXIII, da CR-88), desapropriações por necessidade ou utilidade pública, ou, ainda, por interesse social, mediante justa e prévia indenização (art. 5º, inciso XXIV, CR-88).

Nessa toada, merecem destaques as hipóteses de desapropriação em razão do descumprimento do plano diretor municipal, de que trata o art. 182, §4º, e bem assim em decorrência de reforma agrária, disciplinado no art. 184, ambos da Constituição de 1988. Em sentido diverso, prover os recursos adequados para atender as necessidades públicas fundamenta as restrições impostas pela tributação à propriedade privada dentro dos parâmetros constitucionais, situação caracterizada pela doutrina na seara tributária[113] como a **fiscalidade**, usualmente qualificada como a imposição dos tributos apenas com fins arrecadatórios. Por sua vez, o emprego dos tributos para atingir

[111] A lei disciplina os procedimentos necessários à cobrança coercitiva de dívidas de natureza tributária ou não (artigos 1º e 2º da LEF).

[112] Numa visão clássica, porém de efetiva aplicação prática no direito contemporâneo, o jurista francês Lèon Duguit, influenciado pelas idéias de Augusto Comte, já em 1850 propugnava a propriedade não como direito, mas como função social, conforme se depreende do fragmento textual abaixo transcrito: "*Pero la propriedad no es un derecho; es una función social. El proprietario, es decir, el poseedor de una riqueza, tiene, por el hecho de poseer esta riqueza, una función social que cumplir; mientras cumple esta misión sus actos de proprietario están protegidos. Si no la cumple o la cumple mal, si por ejemplo no cultiva su tierra o deja arruinarse su casa, la intervención de los gobernantes es legítima para obligarle a cumprir su función social de proprietario, que consiste en assegurar el empleo de las riquezas que posee conforme a su destino*". In: DUGUIT, Lèon. **Las Transformaciones Generales del Derecho Privado, desde el Código de Napoleón.** 2. ed. Tradução Carlos G. Posada. Espanha: Livraria Espanola y Estranjera, 1920. Já a doutrina mais recente, representada pelo jurista italiano Pietro Perlingieri, defende a função social da propriedade como fundamento para a elaboração de normas restritivas a seu uso, conforme se extrai de sua doutrina: "em um sistema inspirado na solidariedade política, econômica e social e ao pleno desenvolvimento da pessoa, o conteúdo da função social assume um papel de tipo promocional, no sentido de que a disciplina das formas de propriedade e as suas interpretações deveriam ser atuadas para garantir e promover os valores sobre os quais se funda o ordenamento". In: PERLINGIERI, Pietro. **Perfis do Direito Civil:** Introdução ao Direito Civil Constitucional. 3. ed. Tradução Maria Cristina De Cicco. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. Ainda nesse universo de considerações, Ana Alice De Carli, in: CARLI, Ana Alice De. **Bem de**

outros objetivos além da receita tributária, denominado de **extrafiscalidade**, aproxima o poder de tributar do poder de polícia.

Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.[114] aponta que a doutrina clássica norteamericana faz distinção entre o poder de tributar e o poder de polícia, podendo as características definidoras de cada uma ser reconhecida a partir da análise da finalidade dos tributos. De acordo com a referida doutrina estrangeira tradicional, verifica-se qual é o fim do tributo, qual é sua *ratio essendi*. Se o objetivo do tributo fosse meramente carrear recursos para os cofres públicos, estaríamos perante a manifestação do poder de tributar. Por outro lado, se a instituição do tributo tivesse como escopo servir de instrumento para o Estado intervir na seara econômica e social, estar-se-ia diante do poder de polícia. A doutrina nacional majoritária, no entanto, a partir de Bilac Pinto[115] não reconhece a separação entre o poder tributário e o poder de polícia no que se refere aos efeitos da incidência de tributos, conforme se constata do seguinte trecho:

> Não vemos também vantagem nem possibilidade da revisão da classificação das rendas públicas, para recompô-la com mais uma categoria: a dos tributos fundados no poder de polícia.

Nessa linha aponta Ricardo Lobo Torres[116], ao afirmar que:

> Se é tributo o que se cobra, não desnatura a componente de extrafiscalidade fundada no poder de polícia que pode informá-lo, desde que não lhe retire totalmente a finalidade de contribuir para a cobertura das necessidades públicas. Aliomar Baleeiro também aceita a finalidade extrafiscal na cobrança de taxa, que lhe não conspurca a natureza tributária.

A partir dessas divergentes concepções doutrinárias é possível compreender os aspectos iniciais de interconexão entre a **fiscalidade** e a **extrafiscalidade** sob o ponto de vista jurídico-tributário, institutos que envolvem tanto o poder de tributar como o poder de polícia — bem como a relação desses institutos com a denominada parafiscalidade, que será objeto da última aula deste bloco.

A respeito do poder de polícia, malgrado não estudarmos aqui o direito administrativo de forma específica, vale trazer à baila as lições de Diogo de Figueiredo Moreira Neto[117], que descreve o poder de polícia como sendo aquele "exercido pelo Estado enquanto legislador; pois apenas por lei se pode limitar e condicionar liberdades e direitos". Por outro lado, a função de polícia, ensina, ainda, o autor, consiste na aplicação da lei às situações concretas e é exercida pelo Estado administrador.

Família do Fiador e o Direito Humano Fundamental à Moradia. Rio de Janeiro: Editora Lumen Júris, 2009, p. 91, destaca "o princípio da função social como vetor axiológico do regime patrimonial e, concomitantemente, como regra direcionadora para os proprietários e para o poder público. Desta feita, aos titulares do direito de propriedade cabe o dever de exercê-lo sem abusos e visando ao bem coletivo. O Estado, a seu turno, deve utilizar a referida norma-princípio como meio de controle do espaço urbano e como diretriz para imposições de limites de seu uso".

[113] Para exame do conceito no contexto das Finanças Públicas ver item 1.4 da Aula 1.

[114] ROSA JR., Luiz Emydio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário.** 15 ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2001, p. 269-270. Cf. preceitua o autor; "a doutrina clássica nos Estados Unidos distingue entre poder de tributar e poder de polícia. Assim, ao lado do poder de tributar, considera como poder de polícia o poder que o Estado tem de restringir o direito de cada um a favor do interesse da coletividade. Por outro lado, vincula os tributos com finalidade meramente fiscal ao poder de tributar, enquanto o poder de polícia corresponde aos tributos com fins extrafiscais".

[115] BILAC, Pinto. **Estudos de Direito Público**. Rio de Janeiro: Forense, 1953. p.147.

[116] TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume IV. **Os Tributos na Constituição**. Rio de Janeiro. Renovar, 2007.p.403.

[117] MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo**. Mutações do Direito Administrativo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2001, pp. 385-398.

Na esteira das lições do mencionado administrativista, a polícia administrativa se diferencia da polícia judiciária, pois, enquanto esta (judiciária) tem como principal escopo a repressão dos comportamentos humanos ilícitos, a polícia administrativa, a seu turno, relaciona-se ao controle dos "demais valores contidos nas liberdades e direitos fundamentais", como, por exemplo "todas as formas de atuação, preventivas e repressivas, com suas sanções aplicáveis executoriamente sobre a propriedade e a atividade privadas, atuando, apenas excepcionalmente, através de um constrangimento sobre as pessoas", pontua Diogo de Figueiredo[118].

Nesse passo[119], variado seria o **campo de atuação da polícia administrativa:** 1) na área de segurança pública, por meio de instrumentos de controle, fiscalização e manutenção da ordem social; 2) na defesa sanitária; 3) na tutela do patrimônio estético; 4) no controle do comportamento ético nos meios de comunicação; 5) na repressão de condutas contrárias aos bons costumes ou que agridam a sociedade de um modo geral; 6) no controle das atividades comerciais e empresariais; 7) no desenvolvimento humano por meio de instrumentos de proteção ao meio ambiente saudável e sustentável; 8) no processo de imigração; 9) na área de urbanismo e construções; e 10) como **regulador das atividades profissionais**.

No que toca, especificamente, à função **disciplinadora das categorias profissionais**, importante destacar as profissões liberais, as quais, em regra, têm suas normas norteadoras em leis específicas instituídas pela União, nos termos do art. 22, XVI, da CR-88, que assim dispõe: "art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre. (...)XVI. Organização do sistema nacional de emprego e condições para o exercício de profissões". Nesse contexto, inserem-se as contribuições das categorias profissionais (art. 149 da CR-88) arrecadadas pelas entidades de classe (ex., OAB[120], CREA, CRM etc) criadas com o propósito de orientar e fiscalizar as atividades inerentes a sua classe de trabalhadores: matéria que será analisada na próxima aula que trata da parafiscalidade.

3. O PODER DE TRIBUTAR

Luiz Emygdio F. da Rosa Jr [121] define o poder de tributar como:

> o exercício do poder geral do Estado aplicado no campo da imposição de tributos (...).
>
> O poder de tributar decorre diretamente da Constituição Federal e somente pode ser exercido pelo Estado através de lei, por delegação do povo, logo este tributa a si mesmo.

[118] MOREIRA NETO. Op. Cit. pp.387-398.

[119] MOREIRA NETO. Op. Cit. pp.391-400.

[120] Cf. será enfrentado na aula sobre a parafiscalidade, as contribuições (anuidades) cobradas pela OAB não tem natureza tributária segundo entendimento jurisprudencial do STJ e do STF.

[121] ROSA JR. Op. Cit. p. 269.

Sob o ponto de vista do constitucionalismo positivado, a Carta de 1988, em seu art.1º, parágrafo único, assim dispõe, *in verbis:*

> Todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

É possível visualizar com mais clareza o poder estatal a partir do denominado Estado Moderno, em que a noção de supremacia do poder do Estado dentro dos limites de seu território caracteriza "um único poder com autoridade originária", ensina Celso Ribeiro Bastos[122], que identifica a soberania do Estado como fundamento do poder de tributar.

No período medieval, a ideia de supremacia de uma pessoa ou ente político era praticamente inexistente, porquanto nesta época havia multiplicidade de entidades com poderes originários, como, por exemplo: "o Papa, o Sacro Império Romano-Germânico, os reis, a nobreza feudal, as cidades e as corporações de artes e ofícios, todos pretendiam exercer competência não derivadas de outrem, o que era o mesmo que dizer que não se reconhecia reciprocamente nenhuma soberania," preleciona ainda Celso Ribeiro Bastos[123].

Aliás, foi com Jean Bodin[124], em sua obra *Les Six Livres de la Republique,* no século XVI, que surgiu a primeira noção de soberania, no bojo da qual o autor defendia a ideia de supremacia do poder monárquico. No século XVI, na Europa, os reis passaram a impor seu poder dentro do espaço geográfico de seus reinados, afastando, desta forma, qualquer ingerência do Papado ou do Império Romano-Germânico[125].

Na realidade, vários são os fundamentos doutrinários a embasar a legitimidade do poder de tributar, bem como a justificar os limites ao exercício deste poder estatal. A partir de uma visão clássica, por exemplo, **a prerrogativa para impor o tributo decorreria da própria soberania do Estado**[126], ao passo que, partindo-se de premissas do constitucionalismo contemporâneo, o poder de tributar surgiria a partir da **abertura permitida pelos direitos humanos fundamentais**.

A esta corrente de pensamento se filia Ricardo Lobo Torres[127], que, ao discorrer sobre o poder de tributar, aponta a liberdade como elemento delimitador na criação de tributos, e — amparado na ideia de justiça a partir da teoria dos direitos humanos fundamentais —, preleciona que "o poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por eles é totalmente limitado".

Nessa linha, o estudo moderno do Direito Tributário se direciona com grande ênfase para uma compreensão humanista da tributação, na medida em que os **direitos humanos** são, ao mesmo tempo, **fundamento** e **limite ao poder de tributar**.

[122] BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário.** 5. ed. atual. São Paulo: Editora Saraiva, 1997, p, 99.

[123] Idem. Ibidem. p. 99.

[124] DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral do Estado**. 16. ed. atual. e ampl. São Paulo: Editora Saraiva, 1991, pp.65-66. Para Jean Bodin, a soberania representava o poder absoluto e perpétuo de uma República. Ensina Dallari, que a expressão "República" empregada por Jean Bodin "equivale ao moderno significado de Estado".

[125] BASTOS. Op. Cit. p. 99.

[126] MACHADO. Op. Cit. p. 37.

[127] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. III. Os Direitos Humanos e a Tributação — imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1999, p. 2.

Essas duas posições, que se projetam também sobre as diferentes concepções acerca das denominadas limitações constitucionais ao poder de tributar, parecem se correlacionar com as duas maneiras como Bobbio[128] descreve a passagem do denominado estado natural ao estado civil, a primeira designada como hobbesiana, segunda a qual "aqueles que estipulam o contrato renunciam completamente a todos os direitos do estado natural, e o poder civil nasce sem limites: qualquer limitação futura será uma autolimitação"; já a segunda, chamada de lockiana, o poder civil é "fundado com o objetivo de assegurar melhor gozo dos direitos naturais (como a vida, a propriedade, a liberdade) e, portanto, nasce originariamente limitado por um direito preexistente."

No primeiro caso, o Direito natural desaparece completamente ao dar vida ao Direito positivo; na segunda, o Direito positivo é o instrumento para a completa atuação do preexistente Direito natural.

Nesse cenário, torna-se relevante destacar as mutações de conteúdo e alcance pelas quais tem a liberdade, como valor fundamental, experimentado ao longo das diversas fases em que a doutrina tipifica o desenvolvimento do Estado.

Ensina Ricardo Lobo Torres[129] que, no Estado Patrimonial, a liberdade — em seu conteúdo restrito — era estratificada entre a realeza, os senhores feudais e a igreja, e consubstanciava "o exercício da fiscalidade, a reserva da imunidade aos tributos, a obtenção de privilégios, e o consentimento para a cobrança extraordinária de impostos".

Já no Estado de Polícia, a liberdade — ainda com sua concepção restrita — se afirmava como a liberdade do príncipe e da burguesia em ascensão. Nessa fase, "o tributo passa a ser o fiador da conquista da riqueza e da felicidade, da liberdade do trabalho e do incentivo ao lucro no comércio e no câmbio, assumindo características de preço da liberdade", assevera o mencionado autor[130].

No Estado Fiscal de Direito[131], por sua vez, "o tributo é o preço da liberdade, pois serve de instrumentos para distanciar o homem do Estado, permitindo-lhe desenvolver plenamente as suas potencialidades no espaço público, sem necessidade de entregar qualquer prestação permanente de serviço ao Leviatã", complementa Ricardo Lobo Torres.

Conforme será visto a seguir, a atividade tributária compreende desde a instituição, regulamentação, arrecadação e fiscalização do tributo até o contencioso fiscal que pode se estabelecer entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária.

Enquanto a **instituição** do tributo é atribuição típica e **indelegável** do Estado, posto envolver o poder de legislar, haja vista a exigência de lei em sentido formal e material para a sua exigência, nos termos do artigo 150, I, da CR-88, por outro lado as atividades de arrecadar, fiscalizar e executar leis, serviços, atos ou decisões proferidas relativamente a tributos possuem

[128] BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10ª ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999, p. 43.

[129] TORRES (1999). pp.2-5.

[130] TORRES (1999). p. 2-3- 14.

[131] TORRES (1999). p. 3.

natureza eminentemente **administrativa**, passíveis, portanto, de **delegação** a outras pessoas jurídicas, matéria a ser examinada na parte final desta aula e detalhada na próxima aula pertinente à parafiscalidade.

4. A TITULARIDADE DO PODER DE TRIBUTAR

A doutrina diverge quanto à titularidade do poder de tributar. Alguns defendem a tese de que os entes políticos federados o possuem, enquanto outros, fundamentados na doutrina clássica, entendem ser indivisível o poder estatal, primariamente titularizado pelo povo e delegável apenas ao poder constituinte originário. Neste sentido, as pessoas jurídicas de direito público dotadas de autonomia na Federação somente receberiam competência tributária e não propriamente o poder tributário.

Advogando a última tese, com fundamento nas lições de Rubens Gomes de Souza[132], Edgard Neves[133] sustenta:

> O Estado atua em determinado território, atendendo aos interesses de seu povo, do qual emana o poder absoluto, incontrastável, de querer coercitivamente e fixar competências, soberania. No enfoque que mais perto nos interessa, o Estado apresenta-se como um sistema organizado de serviços públicos, e a maior parte de suas fontes de renda está vinculada diretamente àquele poder absoluto, uno, indivisível e incontrastável, representado pelo seu *jus imperii*, ou seja, o poder de tributar. Materializando sua atuação, o Estado estrutura-se basicamente no binômio encargos — atendimento das necessidades públicas e recursos — rendas necessárias para aquela satisfação. Diferentemente dos Estados centralizados, nos descentralizados, federativos, as atribuições e recursos constitucionalmente esparramam-se pelos entes federados, os quais dentro de seus campos de atuação, devem perseguir o bem comum, o interesse público. (...)
>
> **Assim, as pessoas jurídicas de direito público que formam a Federação recebem da Constituição não mais o poder, inerente à soberania do Estado Federal, mas, tão-somente, a competência para buscar receitas por meio das fontes nela previstas**. (grifo nosso)

Em linha de pensamento diversa, Sacha Calmon Navarro Coêlho[134] ao analisar o artigo 1º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 assevera:

> Em primeiro lugar, verfica-se que várias são as pessoas políticas exercentes do poder de tributar e, pois, titulares de competências impositi-

[132] Rubens Gomes de Souza, citado por Edgard Neves, aponta: "O poder tributário, portanto — pertence ao Estado Federal, como um todo — é repartido sob a forma de competências tributárias, no Brasil, às pessoas políticas criadas pela Constituição Federal: União, Estados e Municípios". In, SOUSA, Rubens Gomes. **Estudos de Direito Tributário**. São Paulo, 1950.p.266.

[133] SILVA, Edgard Neves da. Imunidade e Isenção.In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). **Curso de Direito Tributário**. 10. Ed. rev.atual. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 281-282.

[134] COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário.** 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002, pp. 4-5.

> vas: a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios. Entre eles será repartido o poder de tributar. Todos recebem diretamente da Constituição expressão da vontade geral, as suas respectivas parcelas de competência e, exercendo-as, obtêm as receitas necessárias à consecução dos fins institucionais em função dos quais existem (discriminação de rendas tributárias). **O poder de tributar originariamente uno por vontade do povo (Estado Democrático de Direito) é dividido entre as pessoas políticas que formam a federação**. (grifo nosso)

Saliente-se que a Seção II, do Capítulo I, do Título VI da CR-88, intitulada "Das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar" é dirigida aos entes políticos, conforme determina o *caput* do artigo 150, o que parece indicar que o poder constituinte originário fundamentou-se na premissa de que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios realmente possuem poder de tributar.

5. A COMPETÊNCIA PARA LEGISLAR SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Preliminarmente, cumpre destacar que compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar **concorrentemente** sobre Direito Financeiro e **Tributário**, nos termos do artigo 24, inciso I, da Constituição da República-88. O âmbito da competência da União[135], como ente político de coordenação, é limitado às normas gerais, conferindo a Constituição, ao mesmo tempo, a **competência suplementar** aos Estados.

Corolário da autonomia federativa estampada nos artigos 1º, 18 e 60, §4º, I, da CR-88, o Município, além de instituir e arrecadar os seus tributos (art. 30, III, da CR-88), também tem a atribuição de **suplementar** a legislação federal e estadual (artigo 30, II, da CR-88) no que couber. Essa prerrogativa para **legislar** sobre Direito Tributário conferida aos entes políticos constitui uma competência genérica[136] para disciplinar os múltiplos aspectos das relações jurídicas tributárias por meio de leis dos seus respectivos parlamentos. É a denominada **competência concorrente** dos entes políticos para editar normas objetivando disciplinar a tributação. Conforme será examinado adiante, no âmbito da **competência concorrente para legislar sobre Direito Tributário**, quando a União não edita a lei exigida pela Constituição para estabelecer as normas gerais, o Estado pode exercer a sua competência legislativa de forma plena (§1º do art. 24 da CR-88).

A **competência tributária**, de forma diversa, é a atribuição constitucionalmente conferida ao ente político para instituir e disciplinar os tributos específicos de sua competência, também por meio de lei editada por seu Poder

[135] Esse dispositivo constitucional (art. 24, §1º) parece se dirigir ("limitar-se-á a estabelecer normas gerais") exclusivamente à função coordenadora da União, conforme acima salientado, tendo em vista que a mesma União, como pessoa jurídica de direito público interno, no exercício de suas funções como ente político autônomo, nos termos do art. 18 da CR-88, também expede normas específicas de caráter exclusivamente federal no bojo da competência concorrente, dentro dos limites constitucionais estabelecidos, inclusive no que pertine à matéria financeira e tributária. Dessa forma, conforme já salientado, pode-se distinguir a legislação expedida pela União em duas modalidades, as leis de caráter nacional, posto vincularem a atividade legislativa dos entes políticos, e as leis de natureza eminentemente federal. A União pode expedir normas, por exemplo, de direito financeiro e de direito tributário concerenentes à sua atividade financeira específica, independentemente da edição das normas gerais referidas no citado §1º do artigo 24 da CR-88.

[136] O Código Tributário Nacional, por exemplo, foi editado pela União com fundamento em sua competência para editar normas gerais sobre Direito Tributário o que não se confunde com as leis instituidoras dos tributos de competência da União, como é o caso da lei que insituiu, por exemplo, o imposto sobre a renda ou sobre produtos industrializados.

Legislativo. Nesse sentido, a chamada **competência tributária comum**[137], a qual será examinada abaixo, nomenclatura utilizada no campo tributário para designar a **competência tributária concorrente,** ocorre na hipótese em que a Constituição confere a mais de um ente federado a prerrogativa de instituir determinado tributo de acordo com a sua competência administrativa, como ocorre nos casos (1) das taxas (art. 145, II, da CR-88); (2) das contribuições de melhoria (art. 145, III, da CR-88) e (3) das contribuições previdenciárias sobre os seus servidores (art. 149 caput e §1º da CR-88).

Portanto, não se deve confundir a **competência concorrente para legislar sobre Direito Tributário** (art. 24, I, e 30, I, da CR-88) com a **competência tributária concorrente** ou **comum** (art. 145, II, III e 149 caput e §1º).

O estudo específico da competência está subdividido em 5 tópicos a saber: 1. o conceito de "competência tributária"; 2. as suas características; 3. o seu destinatário; 4. a distribuição ou repartição da competência tributária pela CR-88; e 5. a correlação entre o poder de tributar, a competência tributária e a capacidade tributária.

6. CONCEITO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho[138], "a competência tributária (...) é uma das prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos", ou seja, a competência tributária é um atributo conferido pela Constituição à União, Estados, Distrito Federal e os Municípios, entes federados dotados de Poder Legislativo.

Para Zelmo Denari[139], "a competência tributária coloca-se no plano institucional do tributo, mas a outorga é de índole constitucional, pois os entes políticos (União, Estados e Municípios) só podem instituir os tributos discriminados na Constituição", enquanto a capacidade tributária, alude o autor, "coloca-se no plano operacional e significa a aptidão para cobrar tributos legalmente instituídos".

Na perspectiva de Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.[140]a competência tributária "é a parcela do poder conferida pela Constituição a cada Ente Político para criar tributos".

Na concepção de Luciano Amaro[141] a competência tributária "implica a competência para legislar, inovando o ordenamento jurídico, criando o tributo ou modificando sua expressão qualitativa ou quantitativa, respeitados, evidentemente, os balizamentos fixados na Constituição (...)".

Pelo exposto pode-se concluir que a **competência tributária**, atribuição de **natureza política que se vincula à função legislativa**, representa a prerrogativa constitucionalmente conferida aos entes federados (União, Estados,

[137] No âmbito do Direito Constitucional a competência **comum** se refere às atribuições de natureza administrativa de que trata o art. 23 da CR-88, ao lado da competência exclusiva (enumerada, no art. 21, e remanscente, de que trata o art. 25, §1º), decorrente (que está implícita na CR-88) e originária (art. 30) dos Municípios. Por outro lado, as competências legislativas são classificadas em: privativa (art. 22); concorrente (art. 24), suplementar (art. 24, §§1º a 4º); delegada (art. 22, parágrafo único, e 23, parágrafo único) e originária (art. 30).

[138] CARVALHO. Op. Cit. pp. 707-709.

[139] DENARI, Zelmo. Sujeitos Ativo e Passivo da Relação Jurídica Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). **Curso de Direito Tributário**. 10 ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, pp. 171-190.

[140] ROSA JR.Op. Cit. p.255.

[141] AMARO. Op. Cit. p. 99

Distrito Federal e Municípios) para instituir e disciplinar os tributos, por meio de seu Poder Legislativo, no âmbito, limites e contornos de seu poder de tributar.

Cabe, ainda, salientar que a competência, em seu sentido amplo, abarca também a capacidade tributária ativa, uma vez que o Ente competente para instituir e disciplinar a exação tem, igualmente, a prerrogativa de executar as leis, serviços, atos ou decisões administrativas relativas aos tributos a ele atribuídos, inclusive no que se refere à cobrança, arrecadação e fiscalização.

Constata-se, portanto, que a denominada **capacidade tributária ativa**, ao contrário da **competência tributária**, compreende **funções de natureza eminentemente administrativa**, que não constituem, portanto, **ações de caráter primariamente político,** matéria cujo exame será explicitado na próxima aula e aprofundado na aula sobre a parafiscalidade.

7. CARACTERÍSTICAS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária tem basicamente seis elementos caracterizadores, os quais podem ser delineados da seguinte maneira: **a**. privatividade; **b**.indelegabilidade; **c.**incaducabilidade; **d**. inalterabilidade; **e**. irrenunciabilidade; e **f**. facultatividade do exercício.

A **privatividade,** como do termo mesmo se infere, significa a prerrogativa que determinado Ente da federação possui para exercer a competência tributária dentro de seu espaço territorial, afastando, dessa forma, a possibilidade de outro Ente extrapolar os limites demarcados pela Constituição.

Nesse sentido, dispõe o art. 8º do Código Tributário Nacional (CTN) que "o não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído", ou seja, não pode, por exemplo, um estado-membro da Federação instituir o imposto sobre grandes fortunas (o qual é da competência da União, nos termos do art. 153, inciso VII, da CRFB/88) pelo simples fato de o Ente competente, no caso a União, não o fazê-lo.

A **indelegabilidade** é uma característica e atributo de caráter obstativo, isto é, veda a possibilidade de transferência da parcela delimitada do poder de tributar de determinado Ente Político a outro, ainda que parcialmente, tampouco ao Poder Executivo. A razão da indelegabilidade, certamente, vincula-se ao fato de que a função precípua de legislar não pode ser transferida, sob pena de relativização do próprio Estado Democrático de Direito ou do regime federativo adotado.

Esta qualidade tem sentido significativo, visto que a competência tributária, tal como concebida em nosso constitucionalismo, decorre da delimitação do poder de tributar, afastando, deste modo, a possibilidade de os detentores

de mandato eletivo, em sede dos respectivos Entes Políticos, utilizarem o tributo como instrumento político-eleitoreiro para outros interesses, até mesmo de caráter público, mas momentâneos.

A **incaducabilidade**, a seu turno, tem como *ratio* subjacente a discricionariedade legislativa, isto é, o Poder Legiferante do Ente federativo não está adstrito a qualquer limitação temporal para criar seus tributos. O que não se confunde com o **princípio da irrenunciabilidade**, o qual pressupõe o potencial exercício da competência tributária, a despeito da discricionariedade temporal legislativa para o exercício da prerrogativa.

A **inalterabilidade** vincula-se ao fato de que o Poder Público não pode ampliar o escopo da competência tributária determinada pela Constituição Federal, sob pena de violar o próprio pacto federativo.

Por fim, a **facultatividade do exercício** da competência tributária. É preciso ter-se certo cuidado com este princípio, porquanto, ao mesmo tempo em que o Poder Público possui discricionariedade legislativa para criar seus tributos, ele deve obediência à Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000), a qual, em seu artigo 11, dispõe: "constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente federado".

Impõe-se, portanto, uma indagação: a não-instituição de um tributo, o qual a CRFB/88 atribuiu a determinado Ente Político, viola ou não o art. 11 da Lei Complementar 101/00 (a denominada Lei de Responsabilidade Fiscal), que dispõe: "Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação"?[142].

8. OS DESTINATÁRIOS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

O destinatário da norma constitucional que confere competência é o Poder Legislativo do Ente Político respectivo, haja vista que no Estado de Direito o Poder Público também deve observância às normas jurídicas que edita, submetendo-se, portanto, ao princípio da legalidade. Dessa forma, a Administração Pública subsume a sua atuação aos ditames legais, *ex vi* do art. 37 e art. 150, inciso I, da Carta Constitucional de 1988. Nesse sentido, a Constituição não cria o tributo, apenas confere ou atribui competência para que o ente político o institua por meio de **lei ordinária**, salvo as exceções constitucionalmente fixadas, como é o caso da citada competência residual da União, para instituir outros impostos além daqueles listados no artigo 153, mediante **lei complementar**, observadas as restrições aludidas no artigo 154, I, da CR-88. A competência da União para instituir empréstimos com-

[142] Como compatibilizar a LRF (LC 110/00) com a norma inserta no art. 153, inciso VII, CR/88?

pulsórios também é exercida por meio de **lei complementar**, nos termos do artigo 148 da CR-88, assim como a atribuição para criar outras contribuições para o financiamento da seguridade social, consoante o disposto no §4º do artigo 195, o qual estabele como requisito ao exercício dessa atribuição a observância do contido no já citado artigo 154, I, da CR-88.

9. A DISTRIBUIÇÃO OU REPARTIÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A doutrina[143] aponta, basicamente, três modalidades de competência tributária. Na realidade, a estratificação do instituto da competência em espécies ou modalidades visa, basicamente, a facilitar o entendimento do tema, pois, na realidade, é sempre possível apontar imperfeições e novas perspectivas.

Importante destacar, assim, que "as classificações não são certas ou erradas — são úteis ou inúteis, na medida em que servem para identificar melhor o objeto de análise", assevera Genaro A. Carrió[144].

Vejamos as referidas modalidades apresentadas pela doutrina:

> 1) a **competência comum,** a qual consubstancia a prerrogativa de todos os Entes Políticos instituírem tributos. Exemplos usualmente apontados quanto a esta atribuição são as taxas, a contribuição de melhoria e as contribuições previdenciárias cobradas dos respectivos servidores[145];
>
> 2) a **competência privativa**[146], por meio da qual apenas o Ente Político específico possui a atribuição para criar determinado tributo: por exemplo, cabe à União criar o imposto sobre exportação (vide art. 153, II, da CRFB/88); cada Estado tem a prerrogativa de instituir o ITCMD (cf. art. 155, I, da CRFB/88), aos Municípios incumbe o dever institucional relativo ao IPTU (nos termos do art. 156, I, da CRFB/88); e
>
> 3) a **competência residual,** que é conferida à União para instituir outros impostos, além daqueles expressamente descriminados na Constituição.

Ensina Luciano Amaro[147], no tocante à competência privativa da União, em sua vertente extraordinária, "o critério de partilha de situações materiais para a criação de impostos é afastado em caso de guerra ou sua iminência, pois, dada a excepcionalidade dessas situações, atribui-se à União competência para criar impostos extraordinários". Ainda segundo o autor, a Constituição de 1988, neste caso, permitiu à União instituir impostos, cujas situações materiais estão fora da moldura de sua competência tributária; ou seja, a

[143] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro***.** 11 ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2005, p.95.

[144] CARRIÓ, Genaro A. *Notas sobre Derecho y Language*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1973, p. 72.

[145] Nesses casos, de **competência tributária comum,** a definição do ente político específico que tem a atribuição para instituir e disciplinar determinado tributo em particular depende da **competência material** definida pela Constituição. A competência para instituir e cobrar determinada taxa ou contribuição de melhoria depende de qual o ente político com atribuição para a realização da obra pública ou para o exercício do poder de polícia ou da prestação de serviço público específico e divisível, ou seja, a unidade federada que realiza o serviço público e a obra será a titular da exação. Nesses termos, somente é possível determinar qual é o ente competente para tributar nessas três hipóteses após desvendar-se a quem a Constituição conferiu a atribuição para prestar o **serviço público específico**, exercer o **poder de polícia**, realizar a **obra pública** ou, ainda, estabelecer a qual ente político se **vincula o servidor público** cuja contribuição previdenciária se exige. Dessa forma, por exemplo, a taxa de incêndio é de competência dos Estados enquanto a taxa de lixo é de titularidade dos Municípios, haja vista as repectivas atribuições materiais. Em suma, o ente político competente para instituir, cobrar e arrecadar a taxa, a contribuição de melhoria e a contribuição previdenciária sobre o servidor público será aquela unidade federada a qual se conecta a situação ensejadora da tributação, podendo ser, alternativamente, a União, o Estado, o Distrito Federal ou o Município.

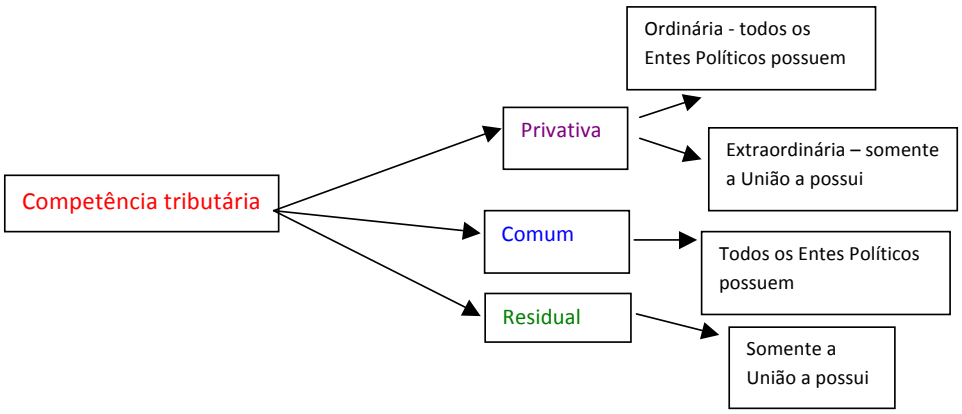
[146] A competência privativa se desdobra em ordinária e extraordinária, sendo que esta somente a União possui, nos termos do art. 154, II, da CRFB/88, que assim dispõe: "Art. 154. A União poderá instituir: II. na iminência ou no caso de guerra externa, im-

União para criar impostos extraordinários "não fica adstrita às situações materiais a ela normalmente atribuídas (nomeada ou residualmente), podendo, além dessas, tributar aquelas inseridas, ordinariamente, na competência dos Estados ou dos Municípios (por exemplo, a circulação de mercadorias ou serviços de qualquer natureza)".

Com relação à competência privativa extraordinária da União, pertinente é a observação feita por Paulo de Barros Carvalho[148]: "(...) convém esclarecer, todavia, que por guerra externa haveremos de entender aquela de que participe o Brasil, diretamente, ou a situação de beligerância internacional que provoque detrimentos ao equilíbrio econômico-social brasileiro".

Na linha de intelecção do mencionado autor, a União pode lançar mão da competência extraordinária, desde que cumpridos os requisitos esculpidos no art. 154, II, da CRFB/88, ou seja, em casos de guerra ou de sua iminência, nos quais o Brasil busca a defesa de seus interesses nacionais.

Apenas para fins didáticos, vejamos graficamente as mencionadas classificações:



O quadro abaixo apresenta de forma esquemática a distribuição de competências em relação aos tributos de acordo com a interpretação do Supremo Tribunal Federal (STF) das diversas espécies discriminadas na Constituição de 1988. O posicionamento do STF, relativamente ao agrupamento das diversas espécies tributárias, conforme já destacado, foi fixado especialmente no RE 138.284-8, RE 146.733 e ADC-1/DF. Nessas decisões foi adotada a tese quinquipartite dos tributos, ou melhor, seriam 5 (cinco) as espécies tributárias.

Ressalte-se, entretanto, que após essas manifestações judiciais foi introduzido o artigo 149-A à CR-88, pela Emenda Constitucional 39/2002, dispositivo que atribuiu competência aos Municípios para instituírem a denominada contribuição de iluminação pública[149], além do próprio STF já ter decidido que tal tributo seria sui generis, nos seguintes termos:

postos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária,os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação".

147 AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 11 ed. rev. e atual. São Paulo; Editora Saraiva, 2005, pp. 97-98.

148 CARVALHO, Paulo de Barros. Competência Residual e Extraordinária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). **Curso de Direito Tributário.** 10 ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, pp. 707-709.

149 De acordo com a jurisprudência fixada pelo STF os Municípios não podem cobrar taxas de iluminação pública. Vide Súmula nº 670: "O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa".

> "EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RE INTERPOSTO CONTRA DECISÃO PROFERIDA EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE ESTADUAL. **CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA – COSIP**. ART. 149-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. (...). II – A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva. **III – Tributo de caráter sui generis, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte.** (...)" (STF, RE nº 573.675/SC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe em 21.5.2009)

Portanto, atualmente, seriam considerados tributos: (1) os empréstimos compulsórios[150] (art. 148 da CR-88); (2) a contribuição de iluminação pública (art. 149-A); (3) as taxas (artigo 145, II, da CR-88); (4) as contribuições de melhoria (artigo 145, III, da CR-88); (5) os impostos (art. 145, I, da CR-88); (6) as contribuições especiais (artigo 149 da CR-88), sendo estas últimas subdivididas em três grupos: (6.1) contribuições sociais; (6.2) contribuições de intervenção no domínio econômico e (6.3) contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas. As contribuições sociais (6.1), por sua vez, desdobram-se em: (6.1.1) sociais gerais; (6.1.2) de seguridade social (art. 195 da CR-88) e (6.1.3) outras de seguridade social (art. 195 §4º da CR-88).

Importante trazer à baila que o artigo 149 da CR-88 confere competência privativa à União para criar contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, o que não afasta a possibilidade de os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem contribuição para a seguridade social de seus servidores, nos termos do §1º do mesmo dispositivo constitucional.

O mencionado artigo 149 da CR-88 é o fundamento de validade constitucional das mencionadas contribuições especiais e também elemento de conexão entre a denominada Constituição Tributária e aquela que disciplina a Segurança ou Seguridade Social, onde são previstas de forma detalhada e especificada essas espécies tributárias, tais como, por exemplo, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) — artigo 195, I, "b" —, a Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) — artigo 195, I, "c" —, a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) — artigo 239 —, e etc.

[150] Conforme examinado, para os efeitos do Direito Financeiro, os empréstimos compulsórios são qualificados como dívidas forçadas, em contraposição às dívidas voluntárias contraídas pelo Poder Público, já que decorrem de obrigação legal. Não são receitas definitivas tendo em vista que seus valores devem ser restituídos.

Espécies tributárias	Distribuição de competência tributária fixada na Constituição de acordo com o federalismo fiscal brasileiro		
	União	**Estados**	**Municípios**
1. Empréstimos Compulsórios	Art. 148. A União, mediante ***lei complementar***, poderá instituir ***empréstimos compulsórios***: I — para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II — no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.		
2. Contribuição de Iluminação Pública			Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.
3. Taxas	Art. 145, II — ***taxas***, em razão do exercício do (1) poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de (2) serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;	Art. 145, II — ***taxas***, em razão do exercício do (1) poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de (2) serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;	Art. 145, II — ***taxas***, em razão do exercício do (1) poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de (2) serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

Espécies tributárias	Distribuição de competência tributária fixada na Constituição de acordo com o federalismo fiscal brasileiro		
	União	**Estados**	**Municípios**
4. Contribuição de Melhoria	Art. 145, III — contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.	Art. 145, III — contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.	Art. 145, III —contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.
5. Impostos	**1)** Imposto de Importação de produtos estrangeiros (art. 153, I); **2)** Imposto de Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (art. 153, II) **3)** Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) e Jurídica (IRPJ) incidente sobre o Ganho de Capital apurado na alienação de bens e direitos (art. 153, III) **4)** Imposto sobre produtos industrializados (IPI— art. 153 IV) **5)** Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários — IOF (Art 153 V) **6)** Imposto sobre a propriedade Territorial Rural (ITR — art. 153, VI) **7)** Imposto sobre grandes fortunas (IGF — art. 153, VII)	**1)** Imposto sobre a Transmissão *Causa mortis* e Doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD— art. 155, I) **2)** Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de **comunicação**, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS — art. 155, II) **3)** Imposto sobre a propriedade de Veículos Automotores (IPVA— art. 155, III)	**1)** Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU— art. 156, I) **2)** Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI —art. 156, II) **3)** ISS — Imposto sobre Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155 II, definidos em lei complementar (art. 156)

Espécies tributárias	Distribuição de competência tributária fixada na Constituição de acordo com o federalismo fiscal brasileiro		
	União	**Estados**	**Municípios**
6. Contribuições especiais	1) Contribuições sociais a. Gerais: Salário Educação[151] (art. 212,§5º) etc. b. Contribuição para a Seguridade Social em geral (art. 149 c/c art. 195) — Contribuição para a Previdência dos seus servidores (art. 149 caput e art. 40) Outras contribuições sobre a folha de salários e demais rendimentos (previdenciárias do empregador), sobre o trabalhador e demais segurados (previdenciária dos empregados) sobre o lucro (CSL), sobre a receita ou faturamento (COFINS), sobre a receita de concursos prognósticos, do importador de bens e serviços. c. Outras de seguridade social (art. 195 §4º) Programa de Integração Social (art. 239) Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (art. 239) 2) intervenção no domínio econômico (art. 149 caput, §2º e art. 177, §4º — CIDE petróleo) e outras de interventivas (AFRMM, CODENCINE etc.)	1) Contribuição para a Previdência dos seus servidores (art. 149, §1º e art. 40).	1) Contribuição para a Previdência dos seus servidores (art. 149, §1º e art. 40).

[151] Dispõe a Súmula nº 732 do STF: "É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime da Lei 9424/1996."

Espécies tributárias	Distribuição de competência tributária fixada na Constituição de acordo com o federalismo fiscal brasileiro		
	União	**Estados**	**Municípios**
6. Contribuições especiais (cont)	3) de interesse das categorias profissionais ou econômicas: Contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e formação profissional vinculadas ao sistema sindical (art. 240): chamado sistema S, que compreende as contribuições para o serviço nacional de aprendizagem rural (SENAR), para o serviço nacional de aprendizagem de transporte (SENAT), para o serviço social de transporte (SEST), para o serviço social da Indústria (SESI), para o serviço nacional de aprendizagem comercial (SENAC), para o serviço nacional de aprendizagem industrial (SENAI), para o serviço social do comércio (SESC). Contribuição prevista no artigo 8º IV da CR-88.		

AULA 07. A CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA E A SUJEIÇÃO ATIVA

ESTUDO DE CASO (AGRG NO RECURSO ESPECIAL 1.267.060 /RS)

Nos idos de 2007, a Lei nº 11.457/2007 extinguiu a Secretaria da Receita Previdenciária e criou a Secretaria da Receita Federal do Brasil, apelidada de "Super Receita". Com base nesse argumento, um contribuinte ajuíza ação judicial com objetivo de realizar a compensação de um crédito líquido e certo de PIS e COFINS (Receita Federal do Brasil) com um débito de contribuições previdenciárias (INSS). Sustenta o contribuinte:

> O que se pode concluir, é que a Receita Federal do Brasil sucedeu o INSS, ativa e passivamente, e conjuntamente com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional detém todo o controle sobre os tributos de competência da União, incluindo as contribuições sociais previdenciárias.
>
> Para os seus cofres é direcionado todo o produto das receitas tributárias, o que vem a possibilitar a compensação dos créditos líquidos e certos decorrentes das operações de PIS e COFINS com débitos das contribuições previdenciárias de sua competência, cujo impedimento constante na Lei 11.457/07 e IN 900 vieram a afrontar a legislação vigente.[152]

Ao apreciar o caso em análise, qual seria o seu voto?

1.INTRODUÇÃO

Antes do início da aula sobre parafiscalidade (Aula 07), importante salientar que a **competência tributária** não se confunde com a **capacidade tributária**. Conforme visto na aula passada, esta está compreendida naquela, já que se consubstancia no direito de arrecadar ou fiscalizar tributos ou a execução de leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, sendo, em regra, atribuição do próprio Poder Executivo do Ente Político competente para instituir o tributo, podendo, conquanto, ser delegada, nos termos do já citado art. 7º do CTN, ao contrário do que ocorre com a competência tributária, que é indelegável, haja vista ser vinculada à função legislativa de caráter político. Afinal, na delegação da capacidade tributária ativa transfere-se o exercício de determinadas funções administrativas e não propriamente uma parcela da competência.

[152] Argumentos utilizados pelo contribuinte e expostos no relatório do AgRg no Recurso Especial 1.267.060 / RS,. BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, Rel. Min Herman Benjamin, julgado em 18.10.2011

É possível a delegação de capacidade tributária ativa para pessoas jurídicas de direito privado?

A resposta para essa pergunta requer a preliminar determinação se a atribuição da capacidade tributária a outra pessoa altera ou não o sujeito ativo da relação jurídica tributária, questão que se projeta, também, sobre o processo judicial tributário. Essa análise suscita, ainda, o exame da equivalência ou não dos dois conceitos, isto é, se capacidade tributária ativa é ou não sinônimo de sujeição ativa.

O artigo 119, do Código Tributário Nacional, dispõe sobre a sujeição ativa nos seguintes termos:

> Sujeito ativo da obrigação é a **pessoa jurídica de direito público titular da competência** para exigir seu cumprimento.

A regra geral, conforme já salientado, é que a competência e a capacidade tributária ativa estejam reunidas, ou seja, normalmente o ente político competente para instituir o tributo também exerce as atividades de arrecadação, fiscalização e bem assim executa as leis, serviços, atos ou decisões administrativas relacionados ao tributo de sua atribuição.

Segundo a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), a sujeição ativa é alterada na hipótese da delegação da capacidade tributária ativa, conforme se infere do seguinte trecho da ementa AgRg no Recurso Especial nº 257.642/SC[153], cuja parte relevante da ementa menciona:

> **Ilegitimidade passiva da União** e legitimidade do FNDE e do INSS, visto que este é **o agente arrecadador e fiscalizador** da contribuição do salário-educação, repassando àquele os valores devidos e arrecadados, **sendo, portanto, o sujeito ativo da obrigação tributária, nos moldes do art. 119 do CTN**. (grifo nosso)

Caso a entidade para a qual foi deferida a capacidade tributária ativa seja extinta, ocorre a sucessão da sujeição ativa (da parte que ocupa um dos polos da relação jurídica), que retorna ao ente político competente, conforme se extrai da seguinte ementa do REsp 655800/AL[154], cujo acórdão prescreve:

> 1. A Contribuição de que trata o art. 64 da Lei 4.870/65 tinha por sujeito ativo o Instituto do Açúcar e do Álcool — IAA.
>
> 2. **A sujeição ativa, fixada por lei, não pode ser alterada por mera deliberação do Conselho do Instituto**.
>
> 3. **Com a extinção do IAA, a União, como sua sucessora, passou a ocupar o pólo ativo nas relações tributárias anteriormente titularizadas por essa autarquia**.

[153] BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 257642/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Franciulli Netto. Julgamento em 15.08.2002. Brasília. Disponível em: <**http://www.stj.jus.br**>. Acesso em 16.05.2010. Decisão por unanimidade de votos.

[154] BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 257642/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin. Julgamento em 06.12.2007. Brasília. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 16.05.2010. Decisão por unanimidade de votos.

> 4. De acordo com o art. 131, § 3º, da Constituição Federal, "na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.
>
> 5. Ilegitimidade da Cooperativa dos Plantadores de Cana de Alagoas Ltda. (COPLAN) para promover, em nome próprio, execução de tributo devido à União.
>
> 6. Recurso Especial não provido.

Em segundo lugar, importante destacar que, nos termos do §2º do citado artigo 7º do CTN, a delegação da capacidade tributária ativa pode ser revogada expressamente, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que tenha conferido à outra pessoa jurídica a função de arrecadar ou fiscalizar tributos ou a execução de leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária.

Um exemplo concreto de revogação de delegação de capacidade tributária ativa pode ser extraído da Lei nº 11.098/2005. Durante muito tempo, a União, ente político competente para instituir as denominadas contribuições previdenciárias, espécie do gênero contribuição para financiamento da seguridade social (artigo 195 da CR-88), delegou a capacidade tributária ativa de algumas dessas contribuições previdenciárias para o Instituto Nacional do Seguro Social — INSS, autarquia federal[155] dotada de personalidade jurídica própria, não se confundido, portanto, com o próprio ente federal. Assim, o INSS, além de sua atribuição para reconhecer benefícios previdenciários e realizar os pagamentos a eles vinculados, também possuía a capacidade tributária ativa por delegação da União, visto ser também responsável pelo custeio da previdência. Nesse sentido aponta Eduardo Tanaka[156]:

> Em 1990, o Sinpas é extinto. A Lei nº 8.029/90 cria o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), como autarquia federal, mediante fusão do Instituto de Administração da Previdência e Assistência Social (Iapas), responsável pelo custeio, com o Instituto Nacional de Previdência Social (INPS), responsável pelo benefício. **Desta forma, custeio e benefício unem-se em uma única entidade, o INSS. (grifo nosso)**

O Superior Tribunal de Justiça, ao examinar a situação vigente à época, que foi posteriormente alterada conforme será abaixo explicitado, assim se pronunciou por meio do voto do relator, Min. José Delgado, no AgRg no RESP 440921:[157]

> Em realidade, está a parte autora a confundir a competência tributária com a capacidade tributária ativa. A União, no caso, detém a

[155] Nos termos do artigo 4º, II, do Decreto-lei 200/1967, a autarquia compõe a denominada Administração Indireta e possui personalidade jurídica própria, vinculando-se ao Ministério cuja área de competência estiver enquadradasua principal atividade.

[156] TANAKA, Eduardo. **Direito Previdenciário**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.p.7.

[157] BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 440921/PR, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado. Julgamento em 22.10.2002. Brasília. Disponível em: <**http://www.stj.jus.br**>. Acesso em 04.01.2011. Decisão por unanimidade de votos.

competência tributária, podendo legislar sobre a contribuição previdenciária, mas quem detém a capacidade tributária ativa para gerenciar, exigir e cobrar a contribuição previdenciária é a autarquia federal INSS.

Confira-se a lição do renomado professor PAULO DE BARROS CARVALHO, **in** "Curso de Direito Tributário", Saraiva, SP, 1996, pág. 146.

> *'A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos. Não se confunde com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade, outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando—se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado ao ensejo de desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa. A distinção justifica-se plenamente. Reiteradas vezes, a pessoa que exercita a competência tributária se coloca na posição de sujeito ativo, aparecendo como credora da prestação a ser cumprida pelo devedor. É muito frequente acumularem-se as funções de sujeito impositor e de sujeito credor numa pessoa só. Além disso, uma razão de ordem constitucional nos leva a realçar a diferença: a competência tributária é intransferível, enquanto a capacidade tributária ativa não o é. Quem recebeu poderes para legislar pode exercê-los, não estando, porém, compelido a fazê-lo. Todavia, em caso de não--aproveitamento da faculdade legislativa, a pessoa competente estará impedida de transferi-la a qualquer outra. Trata-se do princípio da indelegabilidade da competência tributária, que arrolamos entre as diretrizes implícitas e que é uma projeção daquele postulado genérico do art. 2º da Constituição, aplicável, por isso, a todo o campo da atividade legislativa. A esse regime jurídico não está submetida a capacidade tributária ativa. É perfeitamente possível que a pessoa habilitada para legislar sobre tributos edite a lei, nomeando outra entidade para compor o liame, na condição de sujeito titular de direitos subjetivos, o que nos propicia reconhecer que a capacidade tributária ativa é transferível. Estamos em crer que esse comentário explica a distinção que deve ser estabelecida entre competência tributária e capacidade tributária ativa.'*

> Resta claro, à luz dos ensinamentos transcritos, que no caso da contribuição previdenciária, a União não faz parte da relação jurídico-tributária referente à contribuição para o INSS, a qual existe entre o INSS e a parte requerente. O mesmo já não acontece em relação a outras contribuições, por exemplo a COFINS, cuja competência é da União e cuja capacidade tributária ativa também é da União, sendo a sua arrecadação administrada por um Órgão da União, no caso, a Receita Federal. O INSS não é órgão da União. É autarquia federal com personalidade jurídica própria.

Posteriormente, a supracitada Lei nº 11.098/2005 autorizou a criação da Secretaria da Receita Previdenciária, no âmbito do Ministério da Previdência Social, à qual atribuiu as funções de arrecadação, fiscalização, lançamento e normatização de receitas previdenciárias, conforme revela a ementa do ato, atividades antes exercidas pelo INSS, nos termos acima aludidos.

Nesse sentido, o artigo 8º, inciso II, da mencionada lei, revogadora da capacidade tributária ativa da autarquia, autorizou o Poder Executivo a "transferir da estrutura do INSS para a estrutura do Ministério da Previdência Social os órgãos e unidades técnicas e administrativas que, na data de 5 de outubro de 2004, estejam vinculados à Diretoria da Receita Previdenciária e à Coordenação-Geral de Recuperação de Créditos, ou exercendo atividades relacionadas com a área de competência das referidas Diretoria e Coordenação-Geral, inclusive no âmbito de suas unidades descentralizadas".

Dessa forma, entre os efeitos da Lei 11.098/2005 está a revogação da capacidade tributária ativa anteriormente conferida ao INSS, autarquia dotada personalidade jurídica própria. As atribuições passaram, então, a ser exercidas pela própria União, por meio de sua Administração Direta[158], isto é, pela citada Secretaria da Receita Previdenciária, órgão vinculado ao Ministério da Previdência, o qual compõe a Administração Direta do Poder Executivo Federal.

Posteriormente, já em 2007, a Lei nº 11.457/2007 extinguiu a Secretaria da Receita Previdenciária e criou a Secretaria da Receita Federal do Brasil, apelidada de "Super Receita", conforme será analisado na próxima aula sobre a Parafiscalidade[159].

Alguns doutrinadores, a partir da premissa adotada pelo STJ no citado AgRg no Recurso Especial nº 257.642/SC[160], segundo o qual a alteração da capacidade tributária ativa modifica a sujeição ativa, defendem a tese de que somente os Entes Políticos detentores de competência tributária para instituir tributos é que possuem capacidade tributária ativa, por força da literalidade do acima transcrito art. 119, do CTN ("Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de **direito público titular da competência** para exigir seu cumprimento"). Tal corrente doutrinária é capitaneada por Rubens Gomes de Souza[161], Ricardo Lobo Torres[162], e Hugo de Brito Machado[163].

[158] A Administração Direta, nos termos do artigo 4º, I, do Decreto-lei 200/1967, se constitui dos serviços integrados na estrutura administativa da Presidência da República e dos Ministérios. Portanto, os órgãos integrantes da Administração Direta não possuem personalidade jurídica própria, exercendo as atividades de competência do ente politco por meio de distribuição interna de funções e atribuições administrativas.

[159] Nesses termos, atualmente, todas as contribuições sociais, inclusive as previdenciárias e as contribuições arrecadadas pelos denominados "terceiros" (Sesc, Senai, Senac, Senar e outros) passaram a ser arrecadadas pela Super Receita.

[160] BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 257642/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Franciulli Netto. Julgamento em 15.08.2002. Brasília. Disponível em: <**http://www.stj.jus.br**>. Acesso em 16.05.2010. Decisão por unanimidade de votos.

[161] SOUZA, Rubens Gomes de. **Compendio de legislação tributária.** Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p.89.

[162] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 11 ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2004, p. 253.

[163] MACHADO, **Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário.** 21 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Malheiros, 2002, pp. 122-123.

Rubens Gomes de Souza[164] acentua que "somente as entidades públicas[165] dotadas de poder legislativo (...) é que podem ser sujeitos ativos de obrigações tributárias". Nessa toada, limita a sujeição ativa ao próprio Ente Político instituidor da exação.

Já Ricardo Lobo Torres[166] admite que, além dos Entes Políticos, podem, também, ocupar o polo ativo da relação tributária as autarquias, "pois se lhe estende o conceito de Fazenda Pública e se lhes atribui a competência para a cobrança das contribuições especiais", posição que se harmoniza com a delegação que ocorria no passado ao INSS, conforme acima descrito.

Hugo de Brito Machado[167], a seu turno, pontua que "só as pessoas jurídicas de direito público podem ser sujeitos ativos da obrigação tributária". Nesse sentido, o autor amplia o conceito de capacidade tributária ativa e admite-a para todas as pessoas jurídicas de direito público; donde se infere que teriam capacidade tributária ativa, além dos Entes Políticos, as autarquias e as fundações públicas de natureza pública[168].

Em sentido diverso das referidas doutrinas, segue a linha de pensamento de Luciano Amaro[169], o qual, apesar de reconhecer que o Ente Público instituidor do tributo é, **em regra,** o sujeito ativo da relação jurídico-tributária, que da exação criada emerge, **admite exceções** que afastam a indigitada norma geral, por força da disciplina constitucional, como ocorre, por exemplo, com as denominadas contribuições parafiscais ou especiais: isto é, aquelas cobradas e fiscalizadas por entidades fora do núcleo da Administração Pública.

Aponta o mencionado autor: "uma coisa é a competência tributária (aptidão para instituir o tributo) e a outra é a capacidade tributária (aptidão para ser titular do polo ativo da obrigação)". Afirma Luciano Amaro que a identificação do sujeito ativo da obrigação tributária "deve ser buscada no liame jurídico em que a obrigação se traduz, e não na titularidade da competência para instituir o tributo".

O raciocínio de Luciano Amaro, se analisado apenas o aspecto teórico e material da questão, ou seja, sem levar em consideração o aspecto processual[170] que envolve a matéria no momento, parece se coadunar com o texto constitucional de 1988, o qual prevê em seu art. 8º, IV, a contribuição sindical cobrada pelos **sindicatos** (entidades privadas) e, ainda, as contribuições de interesse das categorias profissionais econômicas para manutenção do denominado sistema "S" (SESI, SENAI, SESC, SEBRAE etc) previstas no art. 240 da CR-88 e também fundamentadas no art. 149 da CR-88.

Essas entidades que fazem parte do sistema "S", assim como os sindicatos, são pessoas jurídicas de direito privado, realizando, entretanto, atividades voltadas ao incremento da formação profissional dos trabalhadores, o que também é de interesse público.

Nesse cenário, parece possível uma leitura dos artigos 7º e 119 do CTN de forma a interpretá-los conforme a Constituição de 1988. Não há dúvidas

[164] SOUZA. Op. Cit. p. 89.

[165] Ressalte-se aqui o uso da expressão "entidades públicas"para designar Entes Políticos.

[166] TORRES (2004). p. 253.

[167] MACHADO. Op. Cit. pp. 122-123.

[168] Sobre este assunto vide DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 16 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003, p.365. Segundo a administrativista, a fundação pública pode ter caráter público ou privado, depende do que dispõe a lei que a instituir. Sendo certo que, quando a lei instituidora der a fundação personalidade jurídica de direito público, o seu regime jurídico será igual ao das autarquias, "sendo chamada de autarquia fundacional", pontua a autora.

[169] AMARO. Op. Cit. pp. 292-293.

[170] O tema envolve a intrincada possibilidade de pessoa jurídica de direito privado ajuizar execução fiscal nos termos da Lei nº 6.830/80. É possível sustentar que dever-se-ia aplicar na hipótese a execução por quantia certa contra devedor solvente, cujas regras procedimentais estão capituladas no Código de Processo Civil. No entanto, no caso da Contribuição Sindical Rural, por exemplo, que é espécie de Contribuição Social prevista no artigo 149 da Constituição, a jurisprudência é no sentido da possibilidade de pessoa jurídica de direito privado ocupar o pólo ativo da relação processual. A Contribuição Sindical Rural foi instituída pela Consolidação das Leis do Trabalho (arts. 578 e seguintes) e regulamentada pelo Decreto-Lei 1.166/71. A competência tributária para instituir essa contribuição é da União, conforme se extrai do próprio artigo 149 da CR-88. Já a capacidade tributária ativa (aptidão de arrecadar e fiscalizar o tributo), era por força do artigo 4º do Decreto-Lei 1.166/71, do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA). Com advento da Lei nº 8.022, de 12/04/90, a competência para o lançamento e cobrança das receitas arrecadadas pelo

que a realidade jurídico-constitucional atual é diversa daquela vigente à época da edição do CTN, 1967. Cumpre, ainda, frisar que em 1967, quando da elaboração do CTN, os tributos enfeixavam apenas os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria. As contribuições previdenciárias, sindicais, e o FGTS, não estavam incluídas no capítulo que tratava dos tributos, as quais foram, por emenda ao projeto, previstas posteriormente no capítulo das disposições finais e transitórias, nos termos do art. 217 do CTN. Repise-se que essa análise, baseada na doutrina de Luciano Amaro, não considera os aspectos processuais que envolvem a matéria nem a realidade prática fixada pela Lei nº 11.457/2007.

Na opinião de Aliomar Baleeiro[171], o referido art. 217, acrescentado ao CTN, "visa a estancar dúvidas sobre a exigibilidade das contribuições parafiscais ou especiais, que ele indica e que, aliás, estão contempladas na Constituição Federal (na redação da Emenda nº 1/1969, art. 163, parag. Único; 165, XVI, 166, §1º; e art. 21, §2º, I)". Com efeito, a referida emenda estabeleceu, no capítulo do Sistema Tributário, em seu art. 18, §2º, a competência da União para instituir "contribuições (...), tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social"[172].

Diante desse quadro, a doutrina e a jurisprudência passaram a admitir a natureza tributária dessas exações. Paisagem que não durou muito tempo, pois, em 1977, por força da emenda constitucional nº 8, que afastou as contribuições sociais do capítulo do sistema tributário, para inseri-las na parte que trata das demais matérias afetas à competência legislativa da União, os estudiosos da matéria e o próprio STF passaram a defender a tese de que tais exações não teriam mais natureza tributária[173].

A Constituição de 1988 delineou novo cenário para as contribuições especiais, inserindo-as no capítulo do sistema tributário nacional: cuja regra matriz está no art. 149. Diante desta realidade, a doutrina em geral e a jurisprudência passaram novamente a admitir a natureza tributária das contribuições. De fato, o STF, em decisão plenária, considerou inconstitucional o prazo prescricional de 10 anos previsto para a cobrança das contribuições previdenciárias, sendo, inclusive, matéria de súmula vinculante[174]. Alegou a Suprema Corte que, em razão da natureza tributária dessas exações, devem as mesmas se submeter aos prazos de prescrição e decadência previstos no CTN e não aqueles fixados o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que são inconstitucionais.

Importante destacar ainda, que, além das hipóteses supramencionadas, pertinentes à contribuição cobrada pelos sindicatos (art. 8º, IV, da CR-88) e bem assim das contribuições para manutenção do denominado Sistema S (artigo 240 da CR-88), situações passíveis de caracterização como de delegação da capacidade tributária ativa à **pessoas jurídicas de direito privado**, a

INCRA, passou à Secretaria da Receita Federal (SRF). Posteriormente, em dezembro 1996, a SRF órgão transferiu a competência da arrecadação da contribuição sindical rural à Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil - CNA, representante do sistema sindical rural, conforme previsto na Lei 8.847/94. De acordo com a Súmula 396 do STJ: "A Confederação Nacional da Agricultura tem legitimidade ativa para a cobrança da contribuição sindical rural". Em sentido análogo ocorreu com Confederação Nacional dos Trabalhadores na Agricultura (Contag) e a Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar). Por sua vez, a Lei nº 11.457/2007, que criou a Receita Federal do Brasil estende a sua aplicabilidade às "contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições". Nessa linha, dependendo das competências conferidas à Advocacia Geral da União (AGU), é possível que a União ocupe o polo ativo de execuções fiscais de "contribuições devidas a terceiros", haja vista o disposto nos artigos 2º, 3º e 16, §7º, da norma que cria a RFB, bem como o contido nos artigos 578 e 610 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), no caso das contribuições sindicais. Saliente-se, ainda, que nesses casos a administração do tributo ficaria sob responsabilidade da União devendo o ônus da cobrança judicial ficar a cargo do destinatário da arrecadação. Situação semelhante pode ocorrer com as contribuições para as entidades patronais (SESI, SESC, SENAI etc) cuja receita não está incluida no orçamento da União, mas a fiscalização e cobrança poderiam ser realizadas pela Receita Federal do Brasil.

[171] BALEEIRO. Op. Cit. pp.569-570.

[172] BRASIL. Senado Federal. **Constituições do Brasil.** Brasília: Subsecretaria de Edições Técnicas, 1986, p.530.

[173] Nesse sentido, ver RE 86.595 de 07.06.1978.

[174] Vide **Súmula Vinculante 8:** "São inconstitucionais o

Constituição também atribui aos **cartórios privados**[175], a teor do artigo 236 da CR-88, a cobrança de **emolumentos extrajudiciais.**

Essas exigências, além de caracterizadas como **custas extrajudicais,** são qualificadas pelo Supremo Tribunal Federal, de acordo com a jurisprudência fixada na ADI 1444-7, cuja ementa será adiante transcrita, como **taxas,** espécie de tributo vinculado, posto ser o produto de sua arrecadação afetado ao custeio de serviços públicos conexos àqueles cuja remuneração tais valores se destinam especificamente (art. 98, §2º, da CR-88).

Porém, antes da transcrição da ementa da ADI 1444-7, deve-se enfatizar a distinção entre as atividades desenvolvidas **(1)** pelos cartórios[176] e serventias **judiciais**, serviços públicos essenciais exercidos diretamente pelo Poder Judiciário e que suscitam a cobrança de **custas** e **emolumentos**[177] para a realização dos **serviços forenses**[178], (2) daquelas atividades jurídicas próprias do Estado delegadas somente a pessoas naturais habilitadas por concurso público para realizar serviços **notariais** e de **registros**[179]. O art. 5º da Lei nº 8.935/1994[180] define quais são os titulares[181] de serviços realizados pelos cartórios privados: tabeliães de notas (art. 6º e 7º), tabeliães de protestos de títulos (art. 11), tabeliães e oficiais de registro de contratos marítimos (art. 10), oficiais de registros de imóveis (art. 12 e Lei nº 6.015/1973), oficiais de registro de títulos e documentos e civis das pessoas jurídicas (art. 12 e Lei nº 6.015/1973) e oficiais de registro das pessoas naturais e de interdições e tutelas (art. 12 e Lei nº 6.015/1973).

As custas e os emolumentos, tanto os **judiciais** como os **extrajudiciais**, conforme já salientado, são qualificados como **taxas** e, portanto, enquadram-se como espécies tributárias, nos termos da citada decisão do STF (ADI 1444-7)[182]:

> EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CUSTAS E EMOLUMENTOS: SERVENTIAS JUDICIAIS E EXTRAJUDICIAIS. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE DA RESOLUÇÃO Nº 7, DE 30 DE JUNHO DE 1995, DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARANÁ: ATO NORMATIVO. 1. Já ao tempo da Emenda Constitucional nº 1/69, julgando a Representação nº 1.094-SP, o Plenário do Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que "as custas e os emolumentos judiciais ou extrajudiciais", por não serem preços públicos, "mas, sim, taxas, não podem ter seus valores fixados por decreto, sujeitos que estão ao princípio constitucional da legalidade (parágrafo 29 do artigo 153 da Emenda Constitucional nº 1/69), garantia essa que não pode ser ladeada mediante delegação legislativa" (RTJ 141/430, julgamento ocorrido a 08/08/1984). 2. Orientação que reiterou, a 20/04/1990, no julgamento do RE nº 116.208-MG. 3. Esse

parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

[175] Dispõe o artigo 236 da CR-88: "art. 236. Os serviços notariais e de registro são exercidos em **caráter privado**, por **delegação** do Poder Público.

§ 1º - Lei regulará as atividades, disciplinará a responsabilidade civil e criminal dos notários, dos oficiais de registro e de seus prepostos, e definirá a **fiscalização de seus atos pelo Poder Judiciário**.

§ 2º - Lei federal estabelecerá normas gerais para fixação de **emolumentos** relativos aos atos praticados pelos **serviços notariais e de registro.**

§ 3º - O ingresso na atividade notarial e de registro depende de **concurso público** de provas e títulos, não se permitindo que qualquer serventia fique vaga, sem abertura de concurso de provimento ou de remoção, por mais de seis meses.

[176] Ver art. 93, II, alínea "e", da CR-88, com a redação fixada pela Emenda Constitucional nº 45/2004.

[177] O § 2º do art. 98 da CR-88, com a redação conferida pela Emenda Constitucional nº 45/2004, estabelece: "As **custas** e **emolumentos** serão destinados exclusivamente ao custeio dos serviços afetos às atividades específicas da Justiça".

[178] Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorentemente sobre "custas dos serviços forenses", nos termos do art. 24, IV, da CR-88.

[179] De acordo com o disposto no art. 22, XXV, da CR-88, é competência privativa da União legislar sobre "registros públicos". A Lei nº 6.015/74 disciplina os Registros Públicos no país.

[180] A denominada lei dos cartórios regulamenta o art. 236 da Constituição Federal, dispondo sobre serviços notariais e de registro, qualificados como aqueles "de organização técnica e adminis-

entendimento persiste, sob a vigência da Constituição atual (de 1988), cujo art. 24 estabelece a competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal, para legislar sobre custas dos serviços forenses (inciso IV) e cujo art. 150, no inciso I, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios, a exigência ou aumento de tributo, sem lei que o estabeleça. 4. O art. 145 admite a cobrança de "taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição". Tal conceito abrange não só as **custas judiciais**, mas, também, **as extrajudiciais (emolumentos)**, pois estas resultam, igualmente, de serviço público, ainda que prestado em caráter particular (art. 236). Mas sempre fixadas por lei. No caso presente, a majoração de **custas judiciais e extrajudiciais** resultou de Resolução — do Tribunal de Justiça — e não de Lei formal, como exigido pela Constituição Federal. 5. Aqui não se trata de "simples correção monetária dos valores anteriormente fixados", mas de aumento do valor de **custas judiciais e extrajudiciais**, sem lei a respeito. 6. Ação Direta julgada procedente, para declaração de inconstitucionalidade da Resolução nº 07, de 30 de junho de 1995, do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná.

Decisão

— O Tribunal, por unanimidade, julgou procedente o pedido formulado na inicial para declarar a inconstitucionalidade da Resolução nº 07, de 30 de junho de 1995, do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Votou o Presidente, o Senhor Ministro Marco Aurélio. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, e, neste julgamento, o Senhor Ministro Ilmar Galvão. Plenário, 12.02.2003."

Portanto, de acordo com a jurisprudência do STF, tanto as custas como os emolumentos, judiciais e os extrajudiciais, são qualificados como **tributos**, da espécie taxa.

As receitas arrecadadas por meio da cobrança das custas e os emolumentos, conforme determinação constitucional expressa (art. 98, §2º[183]), devem ser destinadas exclusivamente ao custeio dos serviços afetos às atividades específicas da justiça.

As exações sobre os serviços **notariais** e de **registro** (custas e emolumentos extrajudiciais), de acordo com a jurisprudência do STF, têm natureza de **taxa de polícia** e não de **taxa de serviço**, haja vista a tríplice atividade exercida pelo Poder Judiciário, isto é, a **vigilância**, a **orientação** e a **correição**.

Dessa forma, por serem remuneradas por taxa de polícia pode a receita ser vinculada a órgão, fundo ou despesa, da mesma forma que das custas e emolumentos **judiciais**, tendo em vista não ser aplicável às duas espécies o

trativa destinados a garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos".

[181] **Notário, ou tabelião**, e **oficial de registro, ou registrador**, são profissionais do direito, dotados de fé pública, a quem é delegado o exercício da atividade notarial e de registro. Para análise da disciplina recomenda-se a leitura de RIBERIO, Juliana de Oliveira Xavier. **Direito Notarial e Registral.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

[182] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. ADI 1444-7/RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches. Julgamento em 12.02.2003. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 22.06.2010. Decisão unânime.

[183] Dispositivo incluído pela Emenda Constitucional nº 45/2004.

disposto no art. 167, IV, da CR-88, que se restringe aos impostos. Essa disciplina pode ser inferida da leitura da ementa da ADI 3643/RJ,[184] que dispõe sobre o Fundo Especial da Defensoria Pública:

> "EMENTA: CONSTITUCIONAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCISO III DO ART. 4º DA LEI Nº 4.664, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2005, DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. TAXA INSTITUÍDA SOBRE AS ATIVIDADES NOTARIAIS E DE REGISTRO. PRODUTO DA ARRECADAÇÃO DESTINADO AO **FUNDO ESPECIAL DA DEFENSORIA PÚBLICA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO**. É constitucional a destinação do produto da arrecadação da **taxa de polícia sobre as atividades notariais e de registro**, ora para tonificar a musculatura econômica desse ou daquele órgão do Poder Judiciário, ora para aportar recursos financeiros para a jurisdição em si mesma. O inciso IV do art. 167 da Constituição passa ao largo do instituto da taxa, recaindo, isto sim, sobre qualquer modalidade de imposto**. O dispositivo legal impugnado não invade a competência da União para editar normais gerais sobre a fixação de emolumentos**. Isto porque esse tipo de competência legiferante é para dispor sobre relações jurídicas entre o delegatário da serventia e o público usuário dos serviços cartorários. Relação que antecede, logicamente, a que se dá no âmbito tributário da taxa de polícia, tendo por base de cálculo os emolumentos já legalmente disciplinados e administrativamente arrecadados. Ação direta improcedente."

O inciso III, do artigo 31, da Lei Complementar nº 111 do Estado do Rio de Janeiro, de 13 de março de 2006, cujo projeto de lei foi apresentado pelo chefe do Poder Executivo e que alterou a Lei Complementar nº 15 (Lei Orgânica da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro), estabelece que 5% das custas judiciais e dos emolumentos **extrajudiciais** recebidos pelos **notários** e **registradores** devem ser vinculados como receita do Fundo Especial da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro (Funperj).

A Associação dos Notários e Registradores do Brasil (Anoreg) propôs Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 3704), com pedido de liminar, contra esta norma do Estado do Rio de Janeiro. Nos termos da inicial da ADI, a competência para legislar sobre custas e emolumentos judiciais e extrajudiciais é exclusiva do Poder Judiciário, conforme o parágrafo 2º do artigo 236 e o inciso IV do artigo 24 da Constituição Federal. Dessa forma, alega flagrante vício de iniciativa na proposição da lei e complementa no sentido de que:

[184] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. ADI 3643-RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Brito. Brasília. Julgamento em 08.11.2006. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 21.05.2010. O Tribunal, por maioria, julgou improcedente a ação, nos termos do voto do Relator, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio.

> "a Procuradoria do Estado do Rio de Janeiro não guarda a mínima relação com os serviços notariais e de registro. Eles não exercem poder de polícia sobre estes serviços delegados e não se encontram jungidos aos serviços notariais e de registro em suas atividades cotidianas."

Alega ainda a entidade que o dispositivo questionado fere o caput do artigo 236 da Carta Magna, na medida em que ocorre o desvio na finalidade dos emolumentos para complementar os recursos financeiros do Funperj, tendo em vista "ser caracterizada como taxa, o destino da arrecadação não pode ter outro destino, conforme consta na Constituição Federal, no artigo 236, caput, que impede a destinação destas taxas para qualquer outra finalidade, seja pública ou privada".

Segundo a entidade, o Estado do Rio de Janeiro instituiu, por meio do dispositivo atacado, um tributo na modalidade de imposto sobre o emolumento. Neste caso, afrontaria o artigo 155 da Carta Magna, que prevê as hipóteses nas quais os Estados podem instituir imposto, e ao inciso I do artigo 154, que define que a competência para instituir imposto é exclusiva da União.

Salienta, ainda, que a União já cobra imposto de renda com o mesmo fato gerador do instituído pela norma impugnada, conforme consta no artigo 8º, parágrafo 1º, da Lei nº 7.713/88. Por fim, sustenta que o dispositivo viola o inciso IV do artigo 167, da Constituição Federal, que proíbe a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa.

O Relator do caso é o Min. Marco Aurélio, e o processo permanece sem decisão até 07.07.2014 (último acesso ao sítio do Supremo Tribunal Federal).

AULA 08 — A PARAFISCALIDADE COMO TÉCNICA ADMINISTRATIVA PARA DESENVOLVER ATIVIDADES DE INTERESSE PÚBLICO E O TRIBUTO NA CR-88

ESTUDO DE CASO:

As contribuições sociais, interventivas e corporativas, possuem natureza tributária?

1. INTRODUÇÃO

Cumpre, de pronto, destacar que não existe consenso na doutrina quanto ao sentido e o alcance da expressão "parafiscalidade", conforme será visto adiante ao debruçarmos sobre o tema.

O termo "parafiscalidade", segundo apontam alguns estudiosos[185], tem sua origem no campo financeiro, tendo sido empregado pela primeira vez no Inventário de Schumann, em 1946, na França, conforme preleciona Misabel Derzi[186]:

> a expressão 'parafiscalidade' se consagrou a partir do inventário Schumann (...), que levantou e classificou os encargos assumidos por entidades autônomas e depositárias de poder tributário, por delegação do Estado, como parafiscais. O inventário incluiu, como encargos de natureza parafiscal, não só os encargos sociais, inclusive seguros sociais e acidentes do trabalho, como as taxas arrecadadas pelas administrações fiscais para certas repartições e estabelecimentos públicos financeiramente autônomos (Câmara da Agricultura, de Comércio, Fundo Nacional de Habitat etc.), como os profissionais (Associação Francesa de Padronização, Associações Interprofissionais e órgãos de classe).

Como se observa no texto acima, a expressão parafiscalidade era utilizada na França para designar algumas contribuições e taxas, cuja arrecadação era delegada pelo Poder Público a certas entidades privadas autônomas[187], as quais utilizavam o produto arrecadado para fazer face às suas atividades dotadas de interesse público, bem como a determinados órgãos públicos, que detinham autonomia financeira.

A partir da Constituição mexicana de 1917 e da alemã Weimar de 1919, os direitos sociais passaram a ser consagrados pelo ordenamento jurídico-constitucional, visando a aprimorar as condições de vida dos indivíduos e promover meios para diminuir as desigualdades provocadas, em grande escala, pela esfera econômica[188].

[185] Vide DERZI, Misabel Abreu Machado. A causa final e a regra-matriz das contribuições. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coordenador). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**- do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, pp. 626-666; ROSA JR. Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2001; e BALEEIRO, ALiomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças.** 11. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1976.

[186] DERZI. Op. Cit. p. 632.

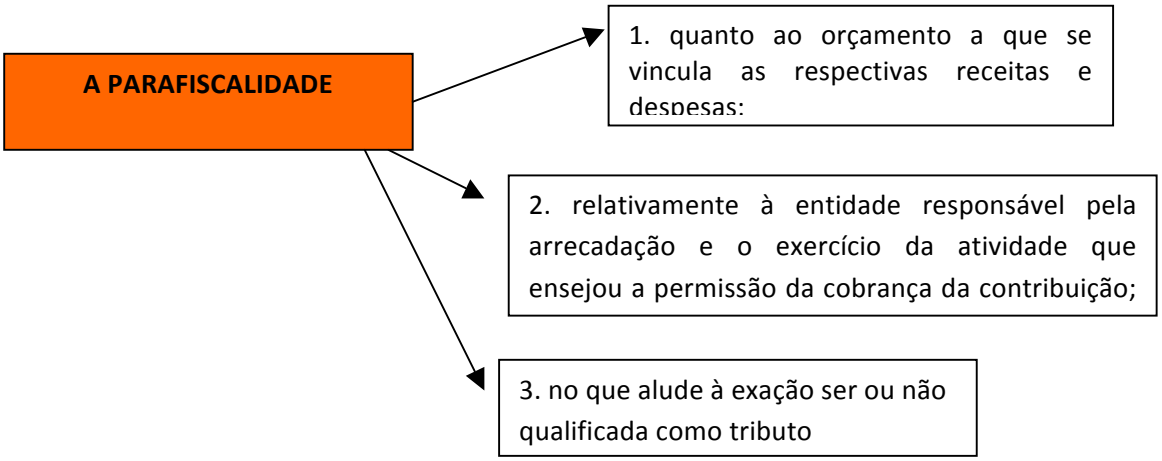
[187] Entende-se por entidade, toda pessoa jurídica de natureza pública ou privada (p. ex., sociedade, fundação e associação): na Administração Indireta tem-se as autarquias, as fundações, as sociedades de economia mista e as empresas públicas, consoante o disposto no art. 4º do Decreto-lei 200/67. No setor privado encontram-se as sociedades em geral, as associações, e as fundações., nos termos do art. 44 do CC/02. Vale realçar que não se deve confundir entidade com órgão, porquanto este não tem personalidade jurídica (por ex., os Ministérios, as Casas Legislativas, os Tribunais de Contas etc.)

[188] BARROSO, Luis Roberto. **O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas**. 6. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2002. pp. 100/101.

Nesse cenário que foi se formando, o Estado passou a atuar de forma mais significativa no campo econômico e social, o que se denominou de Estado Social (também chamado de Estado do Bem-estar Social, Estado Intervencionista). Essa mudança se deu em razão do reconhecimento de que certas demandas coletivas deveriam ser incorporadas à atuação de um novo Estado, no qual os problemas sociais passavam a ser questões de interesse público — configurando necessidades públicas.

Para ajudar na efetividade da atuação social, o Estado passou a delegar a entidades especiais autônomas — de natureza pública ou privada — a função de arrecadar determinadas contribuições para fazer face às despesas oriundas de atividades de interesse público confiadas o seu exercício às referidas pessoas jurídicas. Isso ocorreu porque o Estado não conseguiria, sem aumentar demasiadamente a máquina administrativa, concretizar diretamente tais funções, precisando "criar braços" que ultrapassassem seu núcleo administrativo.

Nesse cenário, cabe analisar a parafiscalidade a partir de, pelo menos, **três perspectivas,** as quais se interpenetram, conforme a seguir apresentado de forma sistemática para melhor compreensão:


A PARAFISCALIDADE
1. quanto ao orçamento a que se vincula as respectivas receitas e despesas;
2. relativamente à entidade responsável pela arrecadação e o exercício da atividade que ensejou a permissão da cobrança da contribuição;
3. no que alude à exação ser ou não qualificada como tributo

2. O ORÇAMENTO E O FENÔMENO DA PARAFISCALIDADE

Para alguns doutrinadores a parafiscalidade está correlacionada com o orçamento, isto é, está associada à ideia de que o produto arrecadado por entidades autônomas, as quais exercem atividade de interesse público, não integra o orçamento fiscal do Estado, sendo tal receita cobrada diretamente pelas referidas entidades.

Nessa linha de intelecção, destacam-se Misabel Abreu Machado Derzi[189] e Luiz Emygdio F. da Rosa Jr[190]. Para este autor, "a parafiscalidade significa, desde a sua origem, uma finança paralela, no sentido de que a receita decor-

[189] DERZI, Misabel Abreu Machado. A causa final e a regra-matriz das contribuições. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coordenador). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**- do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, pp. 626-666.

[190] ROSA JR. Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2001.. p. 415.

rente das contribuições não se mistura com a receita geral do poder público". Já Misabel Derzi, ao se debruçar sobre o tema, professa que:

> "semanticamente, pois, a palavra 'parafiscalidade' nasceu para designar a arrecadação por órgão ou pessoa paraestatal, entidades autônomas, cujo produto, por isso mesmo, **não figura na peça orçamentária única do Estado, mas é dado integrante do orçamento do órgão arrecadador, sendo contabilizado, portanto, em documento paralelo ou 'paraorçamentário'**".

Tal posicionamento tem relevância e merece ser considerado quando se analisa o conteúdo e o alcance do instituto da parafiscalidade. De tal sorte que o estudo dos tributos a partir de suas múltiplas funções se faz necessário, especialmente quando enfeixam tarefas não meramente arrecadatórias para o cofre do Tesouro, com vistas a custear as despesas gerais da máquina administrativa, indo além, servindo de instrumento financeiro viabilizador de atividades delegadas a terceiros pelo Poder Público, bem como de outras finalidades pré-definidas a ensejar a instituição da exação que visa a financiar intervenções na ordem social e econômica pelo próprio Estado.

Nesse contexto, "ser parafiscal é apenas não integrar o orçamento fiscal da União, não ser receita própria dela, podendo não obstante ser tributo", assevera Misabel Derzi[191] ao discorrer sobre o alcance semântico da palavra fiscal, que, segundo a autora, não se confunde com o termo tributo, uma vez que, ao observarmos o orçamento fiscal da União, verificaremos que estão nele incluídas as receitas tributárias e as não-tributárias, como, por exemplo, as receitas patrimoniais e as industriais do Estado.

2.1 A Seguridade Social no Brasil e a parafiscalidade

A partir da Constituição de 1988, a Seguridade Social ganhou novas feições, a começar por dispor de capítulo próprio, ter seu orçamento incluído na lei orçamentária da União, estando assim sujeita ao controle do Poder Legislativo. Diversamente, na Constituição de 1969, consoante dispunha o art. 62, §1°, o orçamento da Seguridade Social não estava inserido na lei orçamentária da União, era aprovado por simples ato do Poder Executivo, ou seja, escapava do crivo do Poder legiferante, podendo ser alterado ou remanejado por decreto do Chefe do Executivo[192].

De acordo com o artigo 194 da Constituição, a Seguridade Social compreende um conjunto de ações destinados a assegurar direitos relacionados à Saúde, Assistência e Previdência Social, sendo apenas a última de caráter contributivo. Nesse sentido, a proteção pública dos serviços de saúde de acesso

[191] DERZI. Op. Cit. p. 633.

[192] DERZI. Op. Cit. p. 635.

universal e de assistência social independem de contribuição do beneficiário, ao contrário da previdência social que possui caráter contributivo.

Nesse contexto, Misabel Derzi[193] tem defendido a **parafiscalidade necessária** para todas as contribuições que servem de base econômica para desenvolver as atividades ligadas à Segurança Social, isto é, manter em (1) **orçamento** e (2) **caixa próprios** todos os valores arrecadados com vinculação específica para a Seguridade, por razões óbvias, dentre elas evitar o uso desses recursos para outras finalidades que não aquelas que deram origem ao nascimento das contribuições sociais, quais sejam: fazer face às despesas com o sistema da Seguridade Social, o qual abarca a saúde, a assistência e a previdência sociais. No dizer da autora "o que a Constituição de 1988 pretendeu fazer e, de fato, fez, foi submeter os orçamentos da Seguridade e de investimentos das empresas estatais à apreciação do Poder Legislativo, de modo que os desvios de recursos e o estorno sem prévia anuência legal, ficassem vedados (art. 167, VI e VIII)".

Na realidade, as contribuições sociais para a Seguridade Social já se submeteram a diversos regimes, de tal sorte que as contribuições **previdenciárias**, por exemplo, antes da Carta de 1988, conforme já examinado, eram arrecadadas diretamente por uma autarquia com personalidade jurídica própria, o Instituto Nacional de Seguro Social — INSS, ou seja, eram contribuições parafiscais ou paraorçamentárias, visto não integrarem nem o orçamento da União, tampouco o caixa do Tesouro Nacional.

Por outro lado, outras contribuições sociais para a Seguridade Social — não previdenciárias — eram arrecadadas pela União diretamente (ex. a FINSOCIAL — hoje COFINS —, o PIS, e a contribuição sobre o lucro), e repassadas para o INSS. Essa situação jurídica recebeu o aval do STF, conforme se verifica no RE 138284-8/92:

> EMENTA: Constitucional. Tributário. Contribuições sociais. Contribuições incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei 7.689, de 15.12.88.
>
> IV. Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1º).

A partir do referido julgado, é possível inferir que o STF refutou a tese esposada por Misabel Derzi acerca da parafiscalidade necessária em sede de contribuições sociais para a Seguridade Social[194], ou seja, a Suprema Corte brasileira considerou legítima a cobrança e arrecadação da contribuição sobre o lucro das pessoas jurídicas por parte da União e só depois repassada ao INSS e destinadas à segurança social.

[193] Idem. Ibidem. pp. 635-641.

[194] DERZI, Misabel. A 'Super-Receita'pode levar à redução da nossa já combalida Previd ência Social. In: I SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E PREVIDÊNCIA SOCIAL. São Paulo: **UNAFISCO,** jan. 2007, pp.34-40. Aponta a autora que até a edição da Emenda Constitucional 42/2003, a desvinculação de receitas de que trata o art. 76 do ADCT não atingia as contribuições previdenciárias. O ataque a tais contribuições ocorreu com o advento da mencionada emenda, que colocou no mesmo cesto todas as contribuições sociais, inclusive as previdenciárias, somente excluindo o salário-educação. Nesse sentido, estão sujeitas ao patamar de 20% de desvinculação todas as receitas tributárias para a seguridade social. Acrescenta, ainda, a autora: "(...) não adianta a lei que criou a fusão das receitas dizer que a receita será arrecadada pela União e destinada imediatamente ao fundo 'X', ao fundo 'A' ou 'B'. Porque existe uma norma na Constituição que permite a desvinculação. É uma exceção à regra. Fica desvinculada de órgão, fundo ou despesa, a importância de 20% da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico".

Ocorre que, nos idos de 2007, houve uma reforma legislativa (Lei nº 11.457/2007) que alterou novamente a sistemática das contribuições sociais para Seguridade Social, pelo menos sob o aspecto da capacidade ativa, no que concerne à legitimidade da União para cobrar diretamente, por meio da Secretaria da Receita Federal do Brasil, tais contribuições, as quais serão creditadas ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social, de que trata o art. 68 da Lei Complementar 101/2000, nos termos do art. 2º, § 1º, da Lei 11.457/2007.

Conforme mencionado na aula anterior, a referida Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, criou a Secretaria da Receita Federal do Brasil, antes denominada Secretaria da Receita Federal, órgão da Administração Direta subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda, e extinguiu a Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social[195].

Isso significa, conforme se depreende do art. 2º, do mencionado diploma legislativo, que as funções antes desempenhadas pela Secretaria da Receita Previdenciária agora estão a cargo da "Super-Receita Federal", senão vejamos o dispositivo em tela:

> Art. 2º. Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das **contribuições sociais** previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição[196].

Diante desse novo panorama, é possível inferir que a parafiscalidade dentro da estrutura geral da Administração Pública, em especial no que se refere às contribuições sociais para a Seguridade Social, assumiu feição híbrida, porquanto mudou a sistemática de arrecadação e fiscalização dessas contribuições, que agora são da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao INSS, no entanto, as funções de emissão de guia para pagamento, de certidão relativa a tempo de contribuição, o cálculo dos valores a serem pagos, gerir o Fundo do Regime Geral da Previdência Social, entre outras atividades, como, por exemplo, pagar os benefícios de que trata a Lei 8212/91, nos termos do art.5º do novo diploma legal, a Lei 11.457/2007.

Saliente-se, também, que, apesar do artigo 56[197] da Lei nº 4.320/1964 estabelecer o denominado princípio da unidade de tesouraria, a Lei de Responsabilidade Fiscal criou uma exceção ao aludido preceito, fixando que a disponibilidade de caixa da **previdência**, espécie do gênero seguridade social, deve ser separada do sistema de caixa único no âmbito de todos os entes federados, conforme se infere da literalidade do artigo 43 da LRF:

[195] DERZI. Op. Cit. pp. 635-641.

[196] O art. 3º da mesma lei prevê as atribuições previstas no art. 2º também para outras contribuições, como, por exemplo, as contribuições destinadas ao Fundo Aeroviário, à Diretoria de Portos e Costas do Comando da Marinha , aquelas destinadas ao INCRA, e o salário-educação (vide art. 4º, § 6º).

[197] Artigo 56. O recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragentação para criação de caixas especiais.

> Art. 43. As disponibilidades de caixa dos entes da Federação serão depositadas conforme estabelece o § 3º do art. 164 da Constituição[198].
>
> § 1º As disponibilidades de caixa dos regimes de **previdência social**, geral e próprio dos servidores públicos, ainda que vinculadas a fundos específicos a que se referem os arts. 249 e 250 da Constituição, ficarão **depositadas em conta separada das demais disponibilidades de cada ente** e aplicadas nas condições de mercado, com observância dos limites e condições de proteção e prudência financeira.

Dessa forma, as outras disponibilidades da seguridade social, salvo aquelas relacionadas à **previdência**, tais como as pertinentes à **saúde** e a **assistência social**, seguem a regra geral da unidade de tesouraria.

No que se refere especificamente às **contribuições previdenciárias**, importante mencionar que a Emenda Constitucional nº 20/98 inclui o inciso XI ao artigo 167 da CR-88, o qual veda "a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201".

Além desse primeiro plano de projeção — vinculado à questão orçamentária e financeira em sentido estrito-, a parafiscalidade também pode ser compreendida a partir da legitimidade de determinadas entidades, que exercem atividades de interesse público e social, para arrecadar ou receber certas contribuições.

3. A PARAFISCALIDADE E AS ENTIDADES PÚBLICAS OU PRIVADAS QUE FICAM COM OS RECURSOS DE DETERMINADAS CONTRIBUIÇÕES

Cabe, inicialmente, esclarecer que a estrutura administrativa varia de acordo com o modelo de Estado que se estabelece. Nesse ponto, devemos avaliar, a *priori,* as características de determinado Estado, para somente depois tentar entender a sua organização funcional-administrativa.

Nesse contexto, ensina Hely Lopes Meirelles[199]que a organização administrativa está intimamente vinculada à "estrutura do Estado e a forma de governo adotadas em cada país".

Conforme já exaustivamente salientado, no Brasil temos como forma de Estado a federação, a qual é formada pela união indissolúvel dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, nos termos do art. 1º da CRFB/88: ainda dispõe o seu art. 18, que "a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição".

[198] O dispositivo constitucional se refere ao Banco Central do Brasil relativamente à União e às instituições financeiras oficiais no casos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

[199] MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 26 ed. Atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Editora Malheiros, 2001, pp.692-694.

A estrutura de Estado que temos, malgrado detenham os Estados-membros, o DF e os Municípios, autonomia, consoante dispõe o citado art. 18, é significativo o poder centralizador nas "mãos" da União. Tal fato é visível ao verificarmos no texto constitucional de 1988 a sua ampla prerrogativa tributária em comparação aos demais entes, além de sua competência privativa para legislar sobre diversas matérias (art. 22) e, no tocante à competência concorrente com os Estados-membros, o DF, e os Município, a União tem a prerrogativa de editar as normas gerais (vide arts. 24 e 30).

Conforme dispõe o Decreto-lei nº 200/67, a organização administrativa federal se subdivide em Administração Direta e Administração Indireta (sistema que se irradia para os entes políticos estatais e municipais).

Ainda, segundo lições de Hely Lopes Meirelles[200]:

> a Administração Pública Direta é o conjunto dos órgãos integrados na estrutura administrativa da União, e a Administração Indireta é o conjunto dos entes (personalizados) que, vinculados a um Ministério, prestam serviços públicos ou de interesse público. Sob o aspecto funcional, a Administração Direta é a efetivada imediatamente pela União, através de seus órgãos próprios, e a Indireta é realizada mediatamente, por meio dos entes [também denominados entidades] a ela vinculados.

A vinculação das entidades que compreendem a Administração Indireta[201], ou seja, as empresas públicas, as sociedades de economia mista, as autarquias e as fundações públicas, se dá em razão do sistema de controle interno da Administração Direta, denominado de tutela, ou como ensina Hely Lopes Meirelles[202], supervisão ministerial, ou seja, tais entidades não estão ligadas à Administração Direta por meio do regime de subordinação, e sim de vinculação de suas respectivas atividades com os Ministérios (p. ex. o INSS está vinculado ao Ministério da Previdência Social, a Caixa Econômica está vinculada ao Ministério da Fazenda etc).

Nesse passo, além das pessoas jurídicas criadas ou autorizadas pelo Poder Público para integrarem a Administração Indireta, e assim desenvolverem certas atividades de interesse público, o Estado precisou descentralizar ainda mais suas atividades, de tal sorte que o apoio de outras entidades, fora da Administração Pública, se fez necessário[203].

Dessa forma, criou-se a parafiscalidade envolvendo outras pessoas jurídicas — as quais podem ser de direito público ou direito privado, como, por exemplo, os sindicatos (natureza privada) e as entidades de classe (autarquias especiais de natureza pública). Aqueles (sindicatos) defendem interesses das classes de trabalhadores e coordenam as negociações e acordos entre empregados, empregadores, e com o próprio Poder Público, enquanto as entidades

[200] Idem. Ibidem. pp.694-696.

[201] Decorrência lógica do processo de descentralização das atividades de interesse público.

[202] Idem. Ibidem. p. 696.

[203] Ver, por exemplo, na CRFB/88, a título de ilustração: art. 8º que prevê a contribuição sindical, o art. 149, o qual elenca, dentre outras, as contribuições de categorias profissionais, as contribuições para o custeio do Sistema S (SESI, SENAI, SENAC, SEBRAE etc). Na realidade, o constituinte de 1988 buscou, por meio de entidades privadas, efetivar determinadas atividades de interesse público, tais como, a fiscalização e controle de certas atividades profissionais, a tutela de direitos trabalhistas por meio dos sindicatos e o fomento ao desenvolvimento tecnológico com o apoio do Sistema S: as quais se desenvolvidas diretamente pelo Poder Público contribuiria de forma significativa para o inchaço da máquina administrativa.

de classe ou de categorias profissionais tem o mister de regular e fiscalizar determinadas profissões (ex.CREA, CRM).

No tocante a estas entidades, cumpre trazer à baila a decisão plenária, em sede de ADI, proferida pelo STF, no qual se enfrentou a questão da natureza jurídica das autarquias fiscalizadoras de atividades profissionais regulamentadas. Na ADI 1717/DF, o STF julgou inconstitucional o art. 58 e parágrafos da Lei 9.649/98, a qual, dentre outras regras, consagrava a natureza privada dos conselhos de fiscalização profissionais, tendo como um dos fundamentos o disposto no art. 119 do CTN, que dispõe no sentido de que somente pessoas jurídicas de direito público podem ter sujeição tributária ativa, conforme se extrai de excertos do acórdão:

ADI 1717-DF — Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES

Julgamento: 07/11/2002 Órgão Julgador: Tribunal Pleno — Publicação DJ 28-03-2003 — PP-00061 — EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 58 E SEUS PARÁGRAFOS DA LEI FEDERAL Nº 9.649, DE 27.05.1998, QUE TRATAM DOS SERVIÇOS DE FISCALIZAÇÃO DE PROFISSÕES REGULAMENTADAS. 1. Estando prejudicada a Ação, quanto ao § 3º do art. 58 da Lei nº 9.649, de 27.05.1998, como já decidiu o Plenário, quando apreciou o pedido de medida cautelar, a Ação Direta é julgada procedente, quanto ao mais, **declarando-se a inconstitucionalidade do "caput" e dos § 1º, 2º, 4º, 5º, 6º, 7º e 8º do mesmo art. 58. 2. Isso porque a interpretação conjugada dos artigos 5º, XIII, 22, XVI, 21, XXIV, 70, parágrafo único, 149 e 175 da Constituição Federal, leva à conclusão, no sentido da indelegabilidade, a uma entidade privada, de atividade típica de Estado, que abrange até poder de polícia, de tributar e de punir, no que concerne ao exercício de atividades profissionais regulamentadas, como ocorre com os dispositivos impugnados.** 3. Decisão unânime. (grifo nosso)

A Ordem dos Advogados do Brasil, por sua vez, apesar de também realizar a fiscalização de atividade profissional, se diferencia das demais entidades disciplinadoras de atividades profissionais, pois, segundo entendimento jurisprudencial do STF: "a OAB não está voltada exclusivamente a finalidades corporativas. Possui finalidade institucional"[204]. De fato, tal entidade é considerada uma autarquia *sui generi,* eis que a atividade que disciplina e fiscaliza tem escopo constitucional e é reconhecida como essencial à Justiça, nos termos do art. 133 da CRFB/88, o que já determina a existência de regime diferente das demais autarquias que fiscalizam profissões regulamentadas.

O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, também se refere à Ordem dos Advogados do Brasil como "uma autarquia *sui generis*"[205]. Ainda, no to-

[204] Vide ADI 3026/DF. Julgamento em 08/06/2008. Relator Min. Eros Grau. Nesta ação o STF se pronunciou no sentido de que a OAB compreende "categoria ímpar no elenco das personalidades jurídicas existentes no direito brasileiro".

[205] Vide EREsp 462273 / SC — Julgamento em 13/04/2005. Rel.Min. João Otavio de Noronha.

cante à contribuição cobrada de seus membros, tem se manifestado o Tribunal da Cidadania no sentido de que não teria natureza tributária, não se submetendo, desta forma, a execução aos ditames da Lei 6.830/80 (Lei de execução fiscal). Nesse sentido, vale trazer à luz ementa de acórdão, em sede de Recurso Especial, prolatado pela Corte Superior de Justiça:

> PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. RECURSO ESPECIAL. DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. VIOLAÇÃO. NÃO-CONHECIMENTO. OAB. ANUIDADE. NATUREZA JURÍDICA. NÃO-TRIBUTÁRIA. EXECUÇÃO. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. 1. Não se conhece, em recurso especial, de violação a dispositivos constitucionais, vez que se trata de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal, nos termos do artigo 102 da Constituição.2. O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que as contribuições cobradas pela OAB não seguem o rito disposto pela Lei nº 6.830/80, uma vez que não têm natureza tributária, q.v., *verbi gratia,* EREsp 463258/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 29.03.2004 e EREsp 503.252/SC, Rel. Ministro Castro Meira, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 18.10.2004.3. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, provido.

Nessa perspectiva, quanto à legitimidade de entidades públicas ou privadas para cobrar tributos para suprir as demandas decorrentes das atividades de interesse público a elas incumbidas, cabe destacar, pelo menos, duas correntes doutrinárias:

Corrente 1: para alguns autores, como, por exemplo, Geraldo Ataliba[206] e Luciano Amaro[207], a parafiscalidade está vinculada a entidades delegadas que estão **fora do Estado**. Consoante o pensamento de Geraldo Ataliba[208], o conceito de parafiscalidade importa "no fenômeno pelo qual a lei atribui a titularidade de tributo a pessoas diversas do Estado, que as arrecadam em benefício das próprias finalidades". Luciano Amaro[209], corroborando com a linha de intelecção do mencionado autor, assevera:

> (...).Em verdade, ao lado das prestações coativas arrecadadas pelo Estado, outros ingressos financeiros, também instituídos por lei e absorvidos pelo conceito genérico de tributo, são coletados por **entidades não estatais**, de que são exemplos os sindicatos e os conselhos de fiscalização e disciplina profissional. Esse campo, dito da parafiscalidade, é paralelo ao da fiscalidade, ocupado pelo ingressos destinados ao Fisco ou Tesouro Público, esses tributos dizem-se parafiscais (grifo nosso).

[206] ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** 3 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1992, p. 83.

[207] AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2005, pp. 2-3.

[208] ATALIBA (1993). p.80-82.

[209] AMARO. Op. Cit. p. 3.

Corrente 2: para esta corrente doutrinária, a parafiscalidade é decorrência da atribuição do Poder Público a outras entidades, sejam **públicas** ou **privadas**, integrantes ou não da Administração Pública[210], para arrecadar contribuições a fim de suprir objetivos de natureza pública. Cabe destacar, nessa linha de intelecção, entre outros autores, Marco Aurélio Greco[211], Aliomar Baleeiro[212], Roque A. Carrazza[213], e Hamilton Dias de Souza[214]. Este último, ao enfrentar o tema, se refere a órgãos especializados desvinculados da Administração Direta, ou seja, ele incluiu a Administração Indireta. Vale a pena trazer excertos de seu estudo sobre as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas:

> (...) tendo em vista serem distintos e peculiares os interesses de cada uma das categorias econômicas e profissionais envolvidas, a atuação do Estado geralmente se faz por intermédio de órgãos especializados e específicos, **desvinculados da Administração Direta** (...). É o caso, por exemplo, dos sindicatos e das entidades de fiscalização de profissões liberais (OAB, CRM, CREA). (grifo nosso).

Marco Aurélio Greco[215], ao discorrer sobre a evolução do Estado Fiscal para o Estado Intervencionista (Bem-estar social), preleciona:

> a partir do reconhecimento de determinadas necessidades sociais ou visando a atingir certos resultados ou objetivos econômicos, o Estado passou a atuar positivamente nestes campos, criando entidades específicas, **fora de sua estrutura básica**, que ficariam responsáveis pelo exercício de atividades pertinentes. Por sua vez, estas estruturas necessitavam de recursos financeiros para sobreviver. Estas começaram a cobrar da coletividade certas quantias que se justificavam em função das finalidades buscadas e que eram diretamente arrecadadas por estas entidades que se encontravam "ao lado" do Estado (as entidades 'para-estatais'). (grifo nosso).

Aliomar Baleeiro[216] entende que a capacidade tributária ativa pode ser delegada tanto às entidades públicas como às privadas, cujas funções estão atreladas a uma finalidade pública. Apresenta o autor quatro elementos que delineiam a parafiscalidade:

> a) delegação do poder fiscal do Estado a um órgão oficial ou semi-oficial autônomo; b) vinculação especial ou 'afetação' dessas receitas aos fins específicos cometidos ao órgão oficial ou semi-oficial investido daquela delegação; c) em alguns países exclusão dessas receitas delegadas no orçamento geral (seriam então 'para-orçamentárias'...); e d)

[210] Vale repisar que, nos termos do Decreto-lei 200/67, a Administração Pública se subdivide em Administração Direta e Indireta. Enquanto aquela (direta) "se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa do Poder Executivo e seus ministérios (em âmbito federal), e do Poder Executivo e secretarias (em âmbito estadual e municipal), a Administração indireta compreende as seguintes entidades autônomas, com personalidade jurídica: as autarquias, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as fundações públicas.

[211] GRECO, Marco Aurelio. **Contribuições (uma figura "sui generis").** São Paulo: Editora Dialética, 2000, p.57.

[212] BALEEIRO, ALiomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças.** 11. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1976, pp.569-571. Aponta os Institutos de Aposentadoria e Pensões e as Caixas de Aposentadoria e Pensões como as primeiras entidades a arrecadar as chamadas contribuições parafiscais. Hodiernamente "há pulverização de receitas outras para manutenção de vários órgãos autárquicos e paraestatais, como a Ordem dos Advogados, o SENAI, o SENAC, o SESC, o SESI etc".

[213] CARRAZZA, Roque A. O sujeito da obrigação tributária. São Paulo, **Resenha Tributária**, 1977, p. 40.

[214] SOUZA, Hamilton Dias de. Contribuições Especiais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva(coordenador). **Curso de Direito Tributário.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2008. pp. 667-705.

[215] GRECO, Marco Aurelio. **Contribuições (uma figura "sui generis").** São Paulo: Editora Dialética, 2000, p.57. Aponta o autor que "no campo econômico, a 'atuação' da União pode consistir numa atuação material ou numa atuação de oneração financeira. Se a atuação for material a contribuição servirá para fornecer recursos para o exercício das atividades pertinentes e para suportar as despesas respectivas; se

> consequentemente, subtração de tais receitas à fiscalização do Tribunal de Contas ou órgão de controle da execução orçamentária.

Roque Carrazza[217], a seu turno, apresenta a parafiscalidade como:

> a atribuição, pelo titular da competência tributária[218], mediante lei, da capacidade tributária ativa, a pessoas públicas ou privadas (que persigam finalidades públicas ou interesse público), diversas do ente imposto que, por vontade desta mesma lei passam a dispor do produto arrecadado, para a consecução de seus objetivos.

Por fim, merece repisar o fato de que a Lei 11.457/07, ao criar a Receita Federal do Brasil, atribuiu a esta — órgão vinculado ao Ministério da Fazenda — e não ao INSS — autarquia federal vinculada ao Ministério da Previdência Social, as funções de fiscalizar e arrecadar as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social. Desta feita, pode-se reconhecer que a parafiscalidade, sob a perspectiva da capacidade ativa de quem arrecada o tributo, somado à possibilidade de desvinculação de 20% dessas receitas por parte da União, nos termos do artigo 76 do ADCT da CR-88, teve parte substancial de seu conteúdo diluído na fiscalidade.

Importante destacar que, apesar das entidades sindicais serem as destinatárias do produto da arrecadação das denominadas contribuições sindicais (artigo 8º da CR-88), é **a União que aparece como o sujeito ativo em execuções fiscais**, haja vista o disposto nos artigos 2º, 3º e 16, §7º, da Lei 11.457/2007, norma que cria a Receita Federal do Brasil, bem como o contido nos artigos 578 e 610 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

Saliente-se, ainda, que **a administração do tributo fica a cargo da União** devendo **o ônus da cobrança judicial ficar a cargo do destinatário da arrecadação**. Situação semelhante ocorre com as **contribuições para as entidades patronais** (SESI, SESC, SENAI etc) cuja **receita não está incluída no orçamento da União, mas a fiscalização e cobrança é realizada pela Receita Federal do Brasil.**

Outra perspectiva que merece relevo, ao se enfrentar o complexo instituto da parafiscalidade, diz respeito à análise da natureza jurídica[219] das contribuições de que trata o art. 149 da CRFB/88.

4. A PARAFISCALIDADE E A NATUREZA JURÍDICA DA EXAÇÃO (TRIBUTÁRIA OU NÃO-TRIBUTÁRIA).

Ab initio, no direito comparado, merece destaque a doutrina de E. Morselli[220], para quem a teoria da parafiscalidade encontra amparo:

a atuação for no sentido de equilíbrio ou equalização financeira, a contribuição será o próprio instrumento da intervenção" (este aspecto será abordado na aula sobre a extrafiscalidade dos tributos).

216 BALEEIRO, ALiomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças.** 11. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1976, pp.569-571. Aponta os Institutos de Aposentadoria e Pensões e as Caixas de Aposentadoria e Pensões como as primeiras entidades a arrecadar as chamadas contribuições parafiscais. Hodiernamente "há pulverização de receitas outras para manutenção de vários órgãos autárquicos e paraestatais, como a Ordem dos Advogados, o SENAI, o SENAC, o SESC, o SESI etc".

217 CARRAZZA (1977). Op. Cit. p. 40

218 Embora a competência já tenha sido tratada em outra aula, merece, todavia, relembrar seu perfil, segundo as lições de Misabel Derzi: "competência é norma constitucional, atributiva de poder legislativo a pessoa estatal, para criar, regular e instituir tributos". In: DERZI, Misabel Abreu Machado. A causa final e a regra-matriz das contribuições. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coordenador). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**- do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p. 632.

219 Oportuno ressaltar que a análise da natureza jurídica de um instituto diz respeito ao seu enquadramento dentro do sistema (ou sistemas) a que está vinculado.

220 MORSELLI, E. ***Compendio di scienza delle finanze.*** Padova: Milani, 1967.

> na distinção das necessidades públicas em fundamentais e complementares. As primeiras correspondem às finalidades do Estado, de natureza essencialmente política. As segundas correspondem às finalidades sociais e econômicas, as quais, sobretudo recentemente, assumiram grandes proporções e novas determinações financeiras. Trata-se principalmente de necessidades de grupos profissionais econômicos e de grupos sociais. Assim, às necessidades fundamentais correspondem uma finança fundamental (de entes públicos territoriais). A teoria da parafiscalidade explica a finança complementar.

O mencionado jurista italiano, ao enfrentar o tema da natureza jurídica de certas contribuições (as quais denominou de contribuições parafiscais), concebeu-as como exações regidas por regime próprio, não tendo natureza tributária como os tributos em geral, porquanto estes têm origem no poder essencialmente político, ao passo que as "contribuições parafiscais" têm como fundamento fazer face as necessidades de caráter econômicosociais[221].

Para E. Morselli[222], a fiscalidade se diferencia da parafiscalidade na sua essência, uma vez que a fiscalidade — amparada nos tributos em geral — visa precipuamente a conseguir recursos para suprir as atividades fundamentais do Estado, tendo como base a capacidade contributiva, enquanto a parafiscalidade encontra sua *ratio essendi* no princípio da solidariedade[223]. A receita parafiscal, na linha de pensamento do referido autor, procura fazer frente às despesas não essenciais, relacionadas, em regra, com a seguridade social e outros interesse de grupos específicos, como os de categorias profissionais e econômicas. Nesse sentido, parte de uma concepção liberal da atividade do Estado.

Na mesma trilha de E. Morselli parece caminhar Ricardo Lobo Torres[224], para quem as contribuições sociais, interventivas e corporativas, não teriam, sob o critério científico, natureza tributária, malgrado reconheça que parte da doutrina e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal são no sentido de que tais exações têm natureza tributária: adota-se, na realidade, o critério topográfico, uma vez que as mencionadas contribuições foram inseridas dentro do capítulo do Sistema Tributário Nacional (art. 149, CRFB/88) pelo constituinte originário.

Na visão do referido autor brasileiro, as contribuições em tela teriam conteúdo diferente dos tributos, na medida em que não estão afetadas a serviços essenciais do Estado Fiscal, e preleciona que a parafiscalidade, com o advento da Carta de 1988, desapareceu no direito brasileiro, amalgamando-se no conceito de fiscalidade[225]. Nesse passo, preleciona o autor que:

> Enquanto a fiscalidade se caracteriza pela destinação dos ingressos ao Fisco, a parafiscalidade consiste na sua destinação ao PARAFISCO,

[221] ROSA JR. Op. Cit. p. 415.

[222] MORSELLI 1960 apud TORRES, 2007, p. 527.

[223] Aponta Ricardo Lobo Torres, in: TORRES (2007). Op. Cit. p. 554, "a solidariedade, como assinala a doutrina germânica, cria o sinalagma não apenas entre o Estado e o indivíduo que paga a contribuição, mas entre o Estado e o grupo social a que o contribuinte pertence".

[224] TORRES, Ricardo Lobo. A política industrial da Era Vargas e a Constituição de 1988. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coordenador). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**- do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, pp.254-271. Ainda, do mesmo autor, **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 11. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2004.

[225] Idem. Ibidem. p.270.

> isto é, aos órgãos que, não pertencendo ao núcleo da administração do Estado, são paraestatais, incumbidos de prestar serviços paralelos e inessenciais por meio de receitas paraorçamentárias. A parafiscalidade, portanto, não deveria se confundir com a fiscalidade, nem as prestações parafiscais com os tributos, uma vez que constituiria autêntica *contradictio in terminis* falar em 'tributos paratributários' ou em 'fiscalidade parafiscal': o que é para-tributário não pode ser tributário e o que é fiscal não pode ser ao mesmo tempo parafiscal.[226].

Argumenta ainda Ricardo Lobo Torres que a diluição da parafiscalidade na fiscalidade, a partir da normativa constitucional de 1988, fica clara especialmente no tocante às contribuições sociais "que deixaram de ser paraorçamentrárias *(para-budgetaires, off* budget) para se transformarem em fontes orçamentárias"[227]. Vale ressaltar que a Carta Constitucional de 1988 adotou o princípio da unidade orçamentária, e o orçamento da Seguridade Social passou a integrar a lei orçamentária da União, *ex vi* do at. 165, § 5º, da CRFB/88: vale dizer que tal modelo só encontra paralelo no Direito português, aponta Ricardo Lobo Torres.

Nesse passo, cumpre destacar que a parafiscalidade tem como forte referência histórica o período que se segue pós-2ª Guerra Mundial, cujo principal propósito era carrear recursos para fazer face às despesas com a previdência social e outras atividades de caráter intervencionista do Estado delegadas a órgãos paralelos ao núcleo central da administração pública[228].

No Brasil, assim como na Itália, França, Espanha e Argentina, a concepção de parafiscalidade que emergiu de forma mais acentuada "foi considerada como fenômeno fiscal e as prestações parafiscais como tributos", pondera Ricardo Lobo Torres[229]. Ainda, importante destacar que a Emenda Constitucional nº 1/69 inseriu no rol dos tributos as contribuições sociais, o que fez com que parte significativa da doutrina e jurisprudência admitissem a natureza tributária daquelas exações.

Posteriormente, a Emenda Constitucional nº 8/77 retirou as contribuições sociais do capítulo dos tributos, o que ensejou novamente a discussão em torno da natureza jurídicas dessas exações, e passou-se a entender que não eram tributos.

Nesse quadro de inconstâncias, o constituinte na Carta de 1988, por fim, decidiu colocar as contribuições em geral no capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional, inspirando a doutrina majoritária e a jurisprudência do STF no sentido de efetivamente considerar tais exações como tributo, ainda que discutível aludida solução sob o critério científico ou do desenvolvimento histórico de um conceito unitário dos tributos.

Para ilustrar, vale transcrever excertos da decisão do STF, na qual a Corte enfrentou a questão da natureza jurídica das contribuições. Em sede de Re-

[226] Idem. Ibidem. p.269. Para o autor, as despesas para tutelar direitos sociais que não garantem o mínimo existencial são consideradas não essenciais e assumidas de forma subsidiária pelo Estado.

[227] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário.** Vol. IV. Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2007, pp. 526-530.

[228] TORRES (2007). p. 529. Segundo Ricardo Lobo Torres, "a crise mundial surgida na década de 1970, com reflexos dramáticos no Brasil, fez com que se reavaliasse o papel do Estado Social de Direito e se extirpassem, do rol das suas funções essenciais, aquelas que só lhe deveriam caber em caráter supletivo e subsidiário, como sejam a propriedade de empresas, a intervenção no mercado e a previdência social. Ao mesmo tempo recuperou-se a consciência de que a categoria tributo possui entre os seus elementos característicos a destinação às despesas essenciais do Estado, inconfundível com a arrecadação a este ou àquele órgão, que realmente não tem influência para a elaboração do conceito".

[229] TORRES (2007). Op. Cit. pp. 526-527.

curso Extraordinário de nº 13884-CE, o Ministro Carlos Velloso classificou as contribuições sociais da seguinte maneira.[230]:

> As contribuições sociais desdobram-se em: (a.1) contribuições de seguridade social, disciplinadas no artigo 195, I, II, e III da CF/88, compreendendo as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL (hoje COFINS), as da Lei 7689, o PIS, e o PASEP (art. 239). Não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parágrafo 6º); (a.2) outras de seguridade social (art. 195, parágrafo 4º): não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parag. 6º). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância da técnica da competência residual da União, a começar, para a sua instituição, pela exigência de lei complementar (art. 195, parág. 4º, art. 154, I); (a.3) contribuições sociais gerais art. 149: o FGTS, o salário-educação (art. 212, parág. 5º), as contribuições do SENAI, SESI, SENAC (art. 240). Sujeitam-se ao princípio da anterioridade.

Depois de longa discussão acerca do elenco das espécies tributárias, o STF firmou entendimento, com base na Teoria Quinquipartite, de que são modalidades de tributos: os impostos, as taxas, a contribuição de melhoria, elencadas no artigo 145 da CF/88, cuja competência para instituí-las é concorrente; o empréstimo compulsório, art.148; as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições de categorias profissionais e econômicas, disciplinadas no artigo 149 da CF/88.

Apenas a título de ilustração, cabe mencionar a posição de Sacha Calmon Navarro Coelho[231], para quem todas as contribuições elencadas no art. 149 da CRFB/88 estão inseridas no conceito de exações parafiscais, ou seja, todas as contribuições sociais (gerais, de seguridade social ou outras de seguridade social), as de intervenção no domínio econômico, das categorias profissionais ou econômicas, independentemente de quem as arrecada, se pessoa jurídica de direito público ou privado, estariam abrangidas na parafiscalidade.

No que se refere especificamente às contribuições sociais, cumpre destacar trecho do voto do Ministro Cesar Peluzo do Supremo Tribunal Federal na ADIN 3105-8, o qual esclarece:

> (...) Salvas raras vozes hoje dissonantes sobre o caráter tributário das contribuições sociais como gênero e das previdenciárias como espécie, pode dizer-se assentada e concorde a postura da doutrina e, sobretudo, desta Corte em qualificá-las como verdadeiros tributos (RE nº 146.733, rel. Min. MOREIRA ALVES, RTJ 143/684; RE Nº 158.577, REL. Min. CELSO DE MELLO, RTJ 149/654), sujeitos a regime constitucional específico, assim porque disciplinadas as contri-

[230] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 13884-CE**. Disponível no sítio: <www.STF.jus.br>. Pesquisa realizada em 12/02/2009.

[231] COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário.** 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002, pp. 51-54. Tais contribuições, segundo o autor, são "impostos afetados a finalidades específicas (raramente são taxas)".

> buições no capítulo concernente ao sistema tributário, sob referência expressa aos art. 146, III (normas gerais em matéria tributária) e 150, I e III (princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade), como porque corresponderiam à noção constitucional de tributo construída mediante técnica de comparação com figuras afins.

Assim sendo, ressalvada a destinação das suas receitas, as quais são vinculadas aos fins para os quais foram criadas, as contribuições sociais tem natureza tributária, submetendo-se, dessa forma, às normas previstas no sistema tributário nacional, isto é, conformam-se e se subordinam a todas as limitações constitucionais ao poder de tributar, excepcionadas, naturalmente, pelas as disciplinas particulares especificamente traçadas na própria Constituição, como é o caso da noventena ou anterioridade nonagesimal[232], matéria a ser apresentada na aula pertinente ao princípio da anterioridade.

No tocante ao princípio da solidariedade, o STF, ao enfrentar a sistemática das contribuições sociais criadas pela União, desenvolveu o princípio estrutural da solidariedade, o qual se afasta um pouco do princípio da solidariedade do grupo para se firmar com norma-princípio estruturante das contribuições sociais. Segundo entendimento da Suprema Corte brasileira, no acórdão proferido em sede de ação direta de inconstitucionalidade (ADI 3105/DF e ADI 3128/DF de 18.08.2004), "o regime previdenciário visa a garantir condições de subsistência, independência e dignidade pessoais ao servidor idoso por meio de pagamento de proventos de aposentadoria durante a velhice e, nos termos do art. 195 da CF, deve ser custeado por toda a sociedade, de forma direta e indireta, o que se poderia denominar de princípio estrutural da solidariedade"[233].

Dito de outra maneira, enquanto a solidariedade de grupo consiste no binômio, encargo financeiro e benefício de determinado grupo de pessoas, o princípio estrutural da solidariedade em sede de regime previdenciário tem como escopo a garantia de um sistema forte em que todos, indistintamente, colaboram, ou seja, por meio deste princípio social a sociedade se une por uma causa maior, que é a tutela de vários valores fundamentais, como a vida digna e a saúde.

Pelo exposto nesse item, pode-se concluir que a parafiscalidade possui pelo menos duas acepções de acordo com a doutrina: (1) a primeira restringindo o fenômeno às cobranças realizadas por entidades delegatárias autônomas, de natureza jurídica pública ou privada, que exerçam atividades de interesse público, como, por exemplo, os sindicatos dos trabalhadores e categorias profissionais, nos termos do artigo 8º, IV, da CR-88, "in fine",as entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, o denominado sistema "S", SESI, SESC SENAI, consoante o disposto no artigo 240 da CR-88, as entidades que exercem a fiscalização e a

[232] Dispõe o artigo 195, § 6º, da CR-88, relativamente às contribuições de seguridade social: "As ***contribuições sociais de que trata este artigo*** só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, **não** se lhes aplicando o disposto no **art. 150, III, "b".** Ou seja, afasta-se o princípio da anterioridade clássica, segundo o qual é vedado a cobrança de tributo instituído ou aumentado no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o criou ou incrementou, aplicando-se, tão somente, a noventena.

[233] TORRES (2007). Op. Cit. p. 556-557.

regulamentação das categorias profissionais e econômicas, a teor do artigo 149 da CR-88, como o CREA e o CRM, à exceção da OAB, pelas razões já expostas,e etc., e (**2)** a segunda englobando, também, as exações criadas com o objetivo de financiar a denominada segurança ou seguridade social, as denominadas contribuições sociais, vinculadas à saúde, assistência ou previdência social, disciplinadas nos artigos 149 e 195 da CR-88.

BLOCO III — AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS DO PODER DE TRIBUTAR. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.

AULAS 9 A 14

I. TEMA

As limitações constitucionais ao poder de tributar

II. ASSUNTO

Os princípios constitucionais tributários, as imunidades e outras vedações

III. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Entender e diferenciar as limitações constitucionais ao poder de tributar

IV.DESENVOLVIMENTO METODOLÓGICO

AULA 09 — A LEGALIDADE E A NECESSÁRIA PONDERAÇÃO ENTRE OS PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA JUSTIÇA FISCAL

ESTUDO DE CASO:

Com o advento da Lei nº 10.666/03, criou-se uma hipótese de deslegalização, uma vez que o art.10 previu a flexibilização das alíquotas da contribuição destinada ao financiamento do benefício de aposentadoria especial, permitindo sua redução em até 50%, ou impondo majoração de até 100%. Confira-se:

> Art. 10. A alíquota de contribuição de um, dois ou três por cento, destinada ao financiamento do benefício de aposentadoria especial ou daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, poderá ser reduzida, em até cinquenta por cento, ou aumentada, em até cem por cento, conforme dispuser o regulamento, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social.

Tendo como base o referido artigo, surgiu o Fator Acidentário de Prevenção — FAP, índice que varia de 0,5 a 2,0, calculado pela Previdência Social de acordo com os índices de frequência, gravidade e custo das ocorrências acidentárias de cada empresa com relação ao seu ramo de atividade.

Este índice é multiplicado sobre as alíquotas da contribuição destinada ao RAT, as quais variam de 1%, 2% ou 3% sobre a remuneração paga aos empregados, de acordo com a atividade preponderante.

Ou seja, a partir da aplicação do FAP, a alíquota de contribuição pode ser reduzida à metade ou dobrar, chegando a até 6% sobre a folha salarial, eis que o enquadramento de cada empresa depende do volume de acidentes e dos critérios de cálculo.

Na sua opinião, o artigo em referência viola o princípio da legalidade tributária?

1. INTRODUÇÃO

Enquanto a Constituição Federal utiliza a expressão "limitações do poder de tributar" (vide o título da Seção II do Capítulo I do Título VI da CR-88

— art. 150 a 152), o CTN lança o termo "limitações à competência tributária" (cf. art. 9º), o que não tem maior relevância sob o ponto de vista prático.

Parece, contudo, mais apropriada a expressão adotada pelo constituinte originário ("limitações do poder de tributar"), porquanto tais limites são conexos à prerrogativa impositiva do Ente Político, sendo a competência tributária instrumento por meio do qual se espraia tal poder entre todos os legitimados para instituir tributos, isto é, os entes políticos autônomos.

Segundo Hugo de Brito Machado[234], a limitação ao poder de tributar em sentido amplo compreende "toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder". Já em sentido estrito, consiste:

> no conjunto de regras estabelecidas pela Constituição Federal, em seus artigos 150 a 152, nos quais residem princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário, a saber:
>
> a. legalidade (art. 150, I);
> b. isonomia (art. 150, II);
> c. irretroatividade (art. 150, III, 'a');
> d. anterioridade (art. 150, III, 'b');
> e. proibição do confisco (art. 150, IV);
> f. liberdade de tráfego (art. 150, V);
> g. outras limitações (arts 151 e 152).

Complementa o autor: "o legislador infraconstitucional de cada uma das pessoas jurídicas de Direito Público, ao criar um imposto, não pode atuar fora do campo que a Constituição Federal lhe reserva[235]". Assim sendo, as limitações qualificadas pelo mencionado autor em sentido amplo decorrem da conjunção das normas que conferem a prerrogativa de instituir tributo, a qual já contém em si os delineamentos de sua contenção, os referidos princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário, assim como as denominadas imunidades.

Já Luciano Amaro[236] assevera que as limitações ao poder de tributar "integram o conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar". De fato, a Constituição, ao estabelecer a competência legislativa tributária dos Entes Políticos estabelece, paralelamente, certas premissas que devem ser de observância obrigatória por parte desses entes tributantes, as quais, no entendimento do referido autor, consistem em limitações ao poder de tributar.

Nesse sentido também é a lição de José Afonso da Silva[237] para quem "embora a Constituição diga que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais do poder de tributar (art. 146, II), ela própria já as estabelece mediante a enunciação de princípios constitucionais da tributação". Ou seja, independentemente da edição de lei complementar específica para discipli-

[234] MACHADO, **Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário.** 21 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Malheiros, 2002. pp. 236-137.

[235] MACHADO. Op. Cit. p.255.

[236] AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2005. p. 107.

[237] DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 17ª ed. São Paulo. Malheiros, 2000. p.689.

nar e regular as limitações, a própria Carta constitucional de 1988 já realiza aludido objetivo diretamente em seus principais contornos, pois a mesma possui força normativa[238] própria e suficiente para conformar a interpretação e aplicação da legislação tributária bem como o legislador ordinário e o poder constituinte derivado, inclusive no que se refere a outros dispositivos constitucionais de natureza impositiva, de forma a adequar a exação às suas possibilidades constitucionalmente conferidas.

Ricardo Lobo Torres[239], por sua vez, aponta as limitações ao poder de tributar[240] da seguinte forma:

> a) as imunidades (art. 150, itens IV, V, e VI);
> b) as proibições de privilégio odioso (arts. 150, II, 151 e 152);
> c) as proibições de discriminação fiscal, que nem sempre aparecem explicitamente no texto fundamental;
>
> d) as garantias normativas ou princípios gerais ligados à segurança dos direitos fundamentais, como sejam a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade e a transparência (art. 150, I, III, e §§ 5º e 6º)".

Por outro lado, ensina Marco Aurélio Greco[241] que as limitações ao poder de tributar se diferenciam dos princípios tributários, pois, enquanto estes (os princípios) "veiculam diretrizes positivas a serem atendidas no exercício do poder de tributar, indicando um caminho a ser seguido pelo legislador; pelo aplicador e pelo intérprete do Direito"; as limitações, por outro lado, "tem função negativa, condicionando o exercício do poder de tributar e correspondem a barreiras que não podem ser ultrapassadas pelo legislador infraconstitucional".

Nesse sentido, assentam-se funções distintas para os princípios e para as limitações constitucionais ao poder de tributar. Isto é, enquanto os princípios ditam as diretrizes a serem seguidas pelos operadores do Direito e pelos cidadãos-contribuintes na interpretação e aplicação da norma impositiva, as limitações apontam elementos objetivos que afastam a imposição tributária.

Vale destacar as lições de Humberto Ávila[242] acerca das limitações do exercício da competência tributária, *in verbis:*

> Na perspectiva da sua dimensão enquanto limitação ao poder de tributar, as regras de competência qualificam-se do seguinte modo: quanto ao nível em que se situam, caracterizam-se como limitações de primeiro grau, porquanto se encontram no âmbito das normas que serão objeto de aplicação; quanto ao objeto, qualificam-se como limitações positivas, na medida em que exigem, na atuação legislativa de instituição e aumento de qualquer tributo, a observância do quadro fático constitucionalmente traçado; quanto à forma, revelam-se como

[238] HESSE, Konrad. A Força Normativa da Constituição. Tradução Gilmar Mendes, Editora Sergio Fabris, 1991.

[239] TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 62.

[240] As limitações não se limitam ao art. 150 da Constituição de 1988, uma vez que é possível visualizar outras hipóteses em normas espalhadas ao longo do texto constitucional.

[241] GRECO, Marco Aurelio. **Contribuições (uma figura "sui generis").** São Paulo: Editora Dialética, 2000, pp.165-166.

[242] ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário.** São Paulo: Editora Saraiva, 2004.

> limitações expressas e materiais, na medida em que, sobre serem expressamente previstas na Constituição Federal (arts. 153 a156, especialmente), estabelecem pontos de partida para a determinabilidade conteudística do poder de tributar.

Pelo exposto até aqui é possível reconhecer que o já examinado instituto da competência tributária desempenha múltiplas funções dentro da estrutura do sistema tributário, vez que produz efeitos de natureza dúplice, positiva e negativa, concomitantemente, isto é, a mesma norma constitucional que atribui prerrogativas ao poder legislativo do ente político competente, consubstancia contenção e limite à atuação.

É possível, dessa forma, limitar e controlar o poder de tributar em duas vertentes, vez que encontra também na Constituição outros elementos de conformação à sua realização e extensão, como são as denominadas limitações constitucionais do poder de tributar, nos termos em que será detalhado a seguir.

Essas limitações podem também ser encaradas como instrumentos definidores da própria prerrogativa exatora, haja vista que o poder de tributar "**nasce, por força de lei, no espaço previamente aberto pela liberdade individual ao poder impositivo estatal**", conforme assevera Ricardo Lobo Torres[243].

Dessa forma, não é o Estado que se autolimita no exercício do seu poder, pois suas possibilidades já nascem conformadas e constritas pelas liberdades fundamentais. A liberdade como valor e princípio, apesar de não indicada expressamente como uma limitação ao poder de tributar no artigo 150 da CR-88, consubstancia-se, indubitavelmente, limite e elemento determinante para o delineamento da atuação estatal em suas múltiplas vertentes.

2. PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA TRIBUTAÇÃO.

Ab initio, cabe frisar que as limitações ao poder de tributar — por conseguinte, do exercício da competência tributária — tem como parâmetros normativos, além dos princípios, das imunidades e outras regras específicas de status constitucional, também outras regras que estão fixadas fora do texto da Carta de 1988, ainda que nele fundamentado. Nesse sentido preleciona Luciano Amaro[244]:

> (...) a Constituição abre campo para a atuação de outros tipos normativos (lei complementar, resoluções do Senado, convênios), que, em certas situações, também balizam o poder legislador tributário na criação ou modificação de tributos.

[243] TORRES(2004.a). Op. Cit. p. 233.

[244] AMARO. Op. Cit. pp.106-107.

Seguindo a linha de intelecção do mencionado autor, pode-se concluir que a conformação dos limites do poder de tributar não se restringem às regras expressas na Constituição — embora encontrem nelas os seus fundamentos de validade —, na medida em que enfeixam também normas infraconstitucionais, inclusive nas Constituições estaduais, nas leis orgânicas municipais e etc.

Apenas a título de ilustração, podemos destacar exemplos, tais como: o ISS ou ISSQN (imposto incidente sobre a prestação de serviços da competência dos Municípios), cuja especificação do campo de incidência é determinado por lei complementar (vide art. 156, III, CR-88); o ICMS (imposto da competência dos Estados), o qual tem a reserva de lei complementar para definir seus contribuintes, além de outros elementos essenciais à incidência (cf. art. 155, §2º, XII, CR-88); ainda, nas hipóteses de operações interestaduais, cabe ao Senado Federal a fixação das alíquotas do ICMS a serem aplicadas (nos termos do art. 155, §2º, IV, CRFB/88).

Segundo José Afonso da Silva[245], "as limitações ao poder de tributar do Estado exprimem-se na forma de vedações às entidades tributantes", podendo-se segmentá-las em:

(a) princípios gerais, porque referidos a todos os tributos e contribuições do sistema tributário;
(b) princípios especiais, previstos em razão de situações especiais;
(c) princípios específicos, porquanto atinente a determinado tributo;
(d) imunidades tributárias.

Seguindo essa categorização, teríamos:

1. **princípios gerais,** conforme destacado, seriam aplicáveis a todos os tributos de forma geral, tais como: princípio da reserva de lei (legalidade estrita); princípio da igualdade tributária; princípio da personalização dos impostos e da capacidade contributiva; princípio da irretroatividade tributária (ou princípio da prévia definição legal do fato gerador); princípio da proporcionalidade ou razoabilidade; princípio da ilimitabilidade do tráfego de pessoas ou bens; princípio da universalidade; e princípio da destinação pública dos tributos;

2. **princípios especiais** seriam aqueles vinculados apenas a determinadas situações. Nesse passo, destacam-se: o princípio da uniformidade tributária; o princípio da limitabilidade da tributação da renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e dos proventos dos agentes dos Estados e Municípios; o princípio de que

[245] DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p.689.

o poder de isentar é intrínseco ao poder de tributar; e o princípio da não-diferenciação tributária;

3. **princípios específicos**, os quais se referem a determinados impostos. Cumpre mencionar: o princípio da progressividade (ex. IR); o princípio da não-cumulatividade do imposto (ex. ICMS e IPI); e o princípio da seletividade obrigatória[246] do imposto (ex. IPI); e, por fim,

4. **imunidades tributárias**, a seu turno, atuam como óbice ao próprio exercício do poder de tributar, na medida em que afastam determinadas situações do campo da incidência do tributo. A *ratio essendi* da instituição das imunidades encontra respaldo em diversos elementos tanto em razão de privilégios como por questões de interesse social, econômico, religioso ou político.

Segundo Ricardo Lobo Torres[247], as imunidades tributárias "consistem na intributabilidade absoluta ditada pelas liberdades preexistentes. A imunidade fiscal erige o *status negativus libertatis,* tornando intocáveis pelo tributo ou pelo imposto certas pessoas e coisas".

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, já se pronunciou, por diversas vezes, acerca do conteúdo das imunidades tributárias. Vale trazer à baila excertos do **RE 509279,** no qual se discutia o alcance e a extensão da regra disposta no art. 150, VI, d, da CRFB/88, que prevê a imunidade para livros, papéis e periódicos, o qual será estudado detalhadamente posteriormente:

> **RE 509279 / RJ — RIO DE JANEIRO —Relator(a): Min. CELSO DE MELLO —Julgamento: 27/08/2007.**
>
> (...) O instituto da imunidade tributária não constitui um fim em si mesmo. Antes, representa um poderoso fator de contenção do arbítrio do Estado, na medida em que esse postulado fundamental, ao inibir, constitucionalmente, o Poder Público no exercício de sua competência impositiva, impedindo-lhe a prática de eventuais excessos, prestigia, favorece e tutela o espaço em que florescem aquelas liberdades públicas.

Ainda no que se refere aos princípios tributários, aponta Flávio Bauer Novelli[248] que eles "expressam um número de normas proibitivas que constituem no seu conjunto a chamada limitação constitucional ao poder de tributar." Tais limitações, analisadas sob o aspecto subjetivo, consistem deveres negativos, impostos a todos os Entes Políticos.

[246] Cabe destacar que a seletividade em sede de ICMS é facultativa, conforme expressa o art. 155, par. 2º, III, CRFB/88.

[247] TORRES (2004.a). p. 63.

[248] NOVELLI, Flávio Bauer, "Norma Constitucional Inconstitucional? A propósito do art. 2º, § 2º, da Emenda Constitucional nº3/93". In: **Revista de Direito Administrativo.** V.199. Rio de Janeiro, Renovar, 1995.

Desta feita, são os sujeitos ativos do poder tributário os destinatários das limitações, e, de outro lado, são titulares das garantias decorrentes das limitações os sujeitos passivos da obrigação tributária, contribuintes e os responsáveis. **São exemplos de instrumentos de proteção: os princípios da reserva legal, da igualdade perante a lei, da irretroatividade, da anterioridade, da capacidade contributiva e do não-confisco**, matéria a ser detalhada nas próximas aulas.

O rol dos princípios constitucionais tributários é significativo, o que revela inequívoca preocupação do constituinte de 1988 em garantir a defesa das liberdades públicas (dos direitos humanos fundamentais) diante do poder tributário do Estado.

A determinação da correta natureza jurídica, sentido e extensão das chamadas limitações ao poder de tributar — princípios e imunidades — perpassa, necessariamente, pela análise do conteúdo dos direitos e garantias constitucionais, tendo em vista que algumas são protegidas de forma especial pela Constituição de 1988, consoante o disposto no art. 60, § 4º.

O núcleo essencial de algumas das limitações constitucionais ao poder de tributar são considerados insuscetíveis de afastamento sequer por Emenda Constitucional produzida pelo constituinte derivado, consoante o disposto pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 939[249], cuja ementa ressalta

> **ADI 939/DF**
>
> EMENTA: — Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira — I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originaria, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no paragrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, **desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. — o princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. — o princípio da imunidade tributaria recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou**

[249] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. ADI 939, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches. Julgamento em 15.12.1993. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 22.06.2010. Decisão por maioria de votos.

> **serviços uns dos outros) e que e garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I,e art. 150, VI, "a", da C.F.); 3. — a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "b"): templos de qualquer culto; "c"): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e "d"): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;** 3. Em consequência, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.

Nesse contexto, importante repisar que cabe à **lei complementar** "regular as limitações constitucionais ao poder de tributar", consoante o disposto no art. 146, II, da CR-88, papel atualmente realizado pelo CTN.

Considerando o exposto até o momento, passaremos a analisar os aspectos essenciais do princípio da legalidade como limitação constitucional ao Poder de Tributar.

3. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Ensina Ricardo Lobo Torres[250]que o princípio da legalidade se expressa por meio de dois dispositivos constitucionais: (1) art. 5º, II, da CR-88, que dispõe: "ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei"; e (2) art. 150, I, CR-88 (artigo que trata das limitações ao poder de tributar), o qual expressa a vedação aos Entes Políticos de exigir ou aumentar tributo sem que a lei previamente o estabeleça.

Na primeira hipótese, estamos diante da legalidade ampla[251], a qual todas as pessoas se submetem. Já no segundo caso, nos deparamos com o princípio da legalidade tributária, o qual se desdobra em duas faces: por um lado vincula o Poder Público, uma vez que sua conduta está atrelada aos limites da lei; de outro lado, impõe aos cidadãos-contribuintes o dever de agir dentro dos limites da razoabilidade, a fim de impedir possíveis abusos no planejamento fiscal-tributário e evitar os fins almejados pelo ordenamento jurídico. Dispõe o artigo 150, I, CR-88, *in verbis*:

[250] TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais. In: **Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro,** vol. 58, 2004.b, pp.193-219.

[251] Importante realçar também o princípio da legalidade, previsto no art. 37 da CRFB/88, o qual representa um dos princípios norteadores das atividades da Administração Pública, tendo conteúdo hermenêutico diferente do princípio da legalidade de que trata o art. 5º, II, porquanto este tem como destinatários os cidadãos, os quais podem fazer tudo que não está vedado em lei. Já o princípio da legalidade esculpido no art. 37 é dirigido à Administração Pública, e indica que o Poder Público só pode agir dentro ditames, pressupostos e dos limites impostos pela lei.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I — **exigir** ou **aumentar** tributo sem lei anterior que o estabeleça.

Conforme aponta o supracitado tributarista[252], o princípio da legalidade tributária enfeixa alguns subprincípios, destacando-se entre eles: (1) o princípio da supremacia da Constituição; (2) o princípio da superlegalidade; (3) o princípio do primado da lei; e (4) o princípio da reserva de lei, todos eles muito interligados e interdependentes.

O princípio da supremacia da Constituição consiste no fato de que todo o ordenamento jurídico encontra seu fundamento de validade na Carta Magna. Nesse sentido leciona Luís Roberto Barroso[253]:

> duas premissas são normalmente identificadas como necessárias à existência do controle de constitucionalidade: a supremacia e a rigidez constitucionais. A supremacia da Constituição revela sua posição hierárquica mais elevada dentro do sistema, que se estrutura de forma escalonada, em diferentes níveis. É ela o fundamento de validade de todas as demais normas. Por força dessa supremacia, nenhuma lei ou ato normativo — na verdade, nenhum ato jurídico — poderá subsistir validamente se estiver em desconformidade com a Constituição.

O **princípio da superlegalidade**, por sua vez, o qual "indica estar a lei formal vinculada às normas superiores da Constituição Tributária, devendo o legislador respeitar o sistema de discriminação de rendas e os princípios gerais de imposição fiscal", pontua Ricardo Torres[254], encontra forte sintonia e conexão com o princípio da supremacia da Constituição, haja vista que a lei formal deve se conformar às normas constitucionais. Dessa forma, havendo incompatibilidade entre as regras tributárias e aquelas do texto fundamental abre-se espaço ao controle jurisdicional.

O **princípio do primado da lei**, o qual é corolário do princípio da reserva de lei, sintetiza a ideia de que a lei formal constitucionalmente fundamentada e compatibilizada "ocupa o lugar superior no ordenamento infraconstitucional, limitando e vinculando os atos da **Administração** e do **Judiciário**"[255].

O princípio da reserva de lei, ainda segundo o mesmo autor[256], "significa que só a lei formal (ou medida provisória, quando cabível) pode exigir ou aumentar tributo", isto é, há determinadas matérias na seara tributária cuja disciplina jurídica fica reservada ao legislador infraconstitucional, não havendo espaço para a deslegalização ou normatização secundária pelo Poder Executivo. Assim, além de se expressar por meio de um comando abstrato, impessoal e geral (reserva de lei material), a legalidade tributária pressupõe

[252] TORRES (2004.b)

[253] BARROSO, Luís Roberto. O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 1-2.

[254] TORRES (2004.a). p. 105.

[255] TORRES (2004.b). p.208.

[256] TORRES (2004.b). pp. 105 e 200-201.

que a disciplina seja formulada por órgão titular de função legislativa — Poder Legislativo (reserva de lei formal).

Em que pese a sua importância, é sabido que tal princípio, como qualquer outro, não deve ser interpretado e aplicado de modo absoluto e sem ponderação com outros princípios e regras constitucionais, porquanto a própria Constituição de 1988 o excepciona quando permite que o Poder Executivo crie normas complementares de natureza tributária.

Nessa linha pode-se citar o exemplo dos impostos com características extrafiscais expressos no art. 153 e seus incisos (II, IE, IPI, e IOF), os quais podem ter suas alíquotas aumentadas ou reduzidas por **decreto** do chefe do Poder Executivo, e não ato proveniente do Parlamento.

Ressalvada a hipótese de edição de Medida Provisória, conforme será adiante explicitado, o princípio da legalidade tributária não comporta exceções no que tange à exigência e criação de tributos, admitindo-se, contudo, hipóteses em que as alíquotas podem ser majoradas por instrumentos que não lei em caráter formal. Nesse sentido dispõe o artigo 153 e seu §1º:

> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
> I — importação de produtos estrangeiros;
> II — exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
> [...]
> IV — produtos industrializados;
> V — operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
> [...]
> § 1º — É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V. [...]

Esta possibilidade de edição de ato administrativo normativo expedido pelo Executivo existe em função da extrafiscalidade que caracteriza tais impostos, tema já objeto de análise na primeira parte desta disciplina (Bloco I).

Apesar de ser apontado e considerado em geral como exemplo de exceção ao princípio da legalidade, no que se refere ao aumento da carga tributária (da alíquota), deve-se salientar que o §1º do artigo 153 estabelece que o ato do Poder Executivo deve observar "as condições e os limites estabelecidos em lei", ou seja, a Constituição permite que o decreto efetive o aumento da alíquota com fundamento e nos termos de lei em caráter formal que estabeleça os parâmetros para tanto (*standards*).

Destaque-se que além dessas exceções previstas no artigo 153, a Emenda Constitucional 33/2001 criou mais uma hipótese que foge à regra geral, ao

introduzir o § 4º ao artigo 177, hipótese segundo a qual é permitida a redução e o restabelecimento da alíquota da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool combustível por ato do Poder Executivo.

No entanto, vale ressaltar que ainda que o princípio da legalidade possua uma definição de fácil compreensão, nem sempre a sua aplicação no caso concreto ocorre da mesma forma, por exemplo, quando foi analisado pela Suprema Corte se a atualização do tributo deveria se sujeitar ao princípio da Legalidade Tributária:

> "Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. Legalidade. 4. IPTU. Majoração da base de cálculo. Necessidade de lei em sentido formal. 5. Atualização monetária. Possibilidade. **6. É inconstitucional a majoração do IPTU sem edição de lei em sentido formal, vedada a atualização, por ato do Executivo, em percentual superior aos índices oficiais.** 7. Recurso extraordinário não provido." (STF, RE nº 648.245, Plenário, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe em 24.2.2014, com repercussão geral.)

Como pode ser notado na ementa acima, o próprio STF entendeu que o Poder Executivo não poderia atualizar o tributo acima do índice de inflação acumulado naquele período, sob pena de violação do Princípio da Legalidade Tributária. Destaque-se que nos termos do §2º do art. 98 do CTN a atualização monetária da base de cálculo não constitui majoração de tributo.

Os tributos, em regra, são instituídos por **lei ordinária**, salvo as exceções previstas na própria Constituição Federal, dentre elas a instituição de empréstimos compulsórios (art. 148 da CR-88); impostos instituídos na competência residual da União (art. 154 da CR-88) e, as outras contribuições sociais (art. 195, §4º, da CR-88), as quais dependem da edição de **lei complementar**.

O Supremo Tribunal Federal já se posicionou no sentido de que a Medida Provisória, por ter força de lei, também supre a exigência constitucionalmente firmada, como, entre outros, no RE-AgR 511581 e no julgamento da medida cautelar na ADI-MC 1417-DF[257], cuja ementa dispõe:

> **ADI-MC 1417/DF**
> EMENTA: — 1. Medida Provisória. Impropriedade, na fase de julgamento cautelar da aferição do pressuposto de urgência que envolve, em última analise, a afirmação de abuso de poder discricionário, na sua edição. 2. **Legitimidade, ao primeiro exame, da instituição de tributos por medida provisória com força de lei, e, ainda, do cometimento da fiscalização de contribuições previdenciárias a Secretaria**

[257] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. ADI 1417-MC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Octavio Galotti. Julgamento em 07.03.1996. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 22.06.2010. Decisão unânime.

> **da Receita Federal**. 3. Identidade de fato gerador. Arguição que perde relevo perante o art. 154, I, referente a exações não previstas na Constituição, ao passo que cuida ela do chamado PIS/PASEP no art. 239, além de autorizar, no art. 195, I, a cobrança de contribuições sociais da espécie da conhecida como pela sigla COFINS. 4. Liminar concedida, em parte, para suspender o efeito retroativo imprimido, a cobrança, pelas expressões contidas no art. 17 da M.P. no 1.325-96.

A decisão foi confirmada no julgamento definitivo da ADI 1417-DF[258], que possui a seguinte ementa:

> ADI 1417/DF
> EMENTA: Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público — PIS/PASEP. Medida Provisória. Superação, por sua conversão em lei, da contestação do preenchimento dos requisitos de urgência e relevância. Sendo a contribuição expressamente autorizada pelo art. 239 da Constituição, a ela não se opõem as restrições constantes dos artigos 154, I e 195, § 4º, da mesma Carta. Não compromete a autonomia do orçamento da seguridade social (CF, art. 165, § 5º, III) a atribuição, à Secretaria da Receita Federal de administração e fiscalização da contribuição em causa. Inconstitucionalidade apenas do efeito retroativo imprimido à vigência da contribuição pela parte final do art. 18 da Lei nº 8.715-98.

Cumpre ressalvar que após a edição da EC nº 32/2001, a qual alterou o artigo 62 da CR-88, a majoração ou a instituição de impostos por meio de Medida Provisória somente produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia do ano em que foi editada, matéria a ser detalhada nas próximas aulas.[259].

Além de positivado na Constituição, no acima transcrito artigo 150, I, o princípio da reserva de lei também está expresso no Código Tributário Nacional, em seu art. 97. De acordo com o referido dispositivo, analogamente à regra de que somente é possível criar ou majorar tributos por meio ato do parlamento, também somente por meio de lei em caráter formal é cabível a redução/diminuição (crédito presumido) ou isenção de tributos, perdão total ou parcial de débitos (remissão e anistia[260]), a especificação e descrição de infrações bem como a cominação de sanções.

Nos termos do mesmo dispositivo do CTN (artigo 97), a lei criadora do tributo deve conter todos os denominados **elementos da obrigação tributária**, tais como: o fato gerador; a base de cálculo; a alíquota; o sujeito ativo e o passivo.

[258] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. ADI 1417, Tribunal Pleno, Rel. Min. Octavio Galotti. Julgamento em 02.08.1999. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 22.06.2010. Decisão unânime.

[259] O §3º do artigo 62 da CR-88 exige que as MP's sejam convertidas em lei no prazo de 60 dias de sua publicação, prorrogáveis uma vez por igual perído, sob pena perda da sua eficácia. Ao contrário da limitação da eficácia prevista no §2º, relacionado à conversão em lei no próprio exercício financeiro da sua edição, condição aplicável tão somente aos **impostos**, a exigência da conversão em lei no prazo máximo de 120 dias aplica-se aos **tributos em geral**.

[260] Na aula pertinente às isenções, não incidências e imunidades será examinado o art. 150, § 6º, da CR-88, dispositivo que prevê que "qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima e numeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g."

Tal situação caracteriza o subprincípio da **tipicidade**, o qual é corolário da legalidade e diz respeito especificamente ao **conteúdo da norma**, eis que refere-se à definição dos elementos que devem necessariamente estar expressos de forma exaustiva na lei em caráter formal expedida diretamente pelo Poder Legislativo. Aludido subprincípio está positivado em nosso ordenamento jurídico nos seguintes termos:

> Art. 97. Somente **a lei** pode estabelecer:
> I — a instituição de tributos, ou a sua extinção;
> II — a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
> III — **a definição do fato gerador da obrigação tributária principal**, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e **do seu sujeito passivo**;
> IV — **a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo**, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
> V — a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
> VI — as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Dessa forma, a lei deve delinear ou especificar todos os aspectos típicos do tributo, os citados elementos da obrigação tributária, tais como o evento ou o fato cuja ocorrência faz surgir o dever de pagar o tributo (hipótese de incidência); estabelecer a base de cálculo; fixar a alíquota; além de indicar o sujeito passivo da obrigação tributária.

Segundo a doutrina, o princípio da tipicidade pode agasalhar duas vertentes distintas: o da **tipicidade fechada** ou **cerrada**, defendida por Alberto Xavier, Luciano Amaro e outros, ou o da **tipicidade aberta**, sustentada por Ricardo Lobo Torres, Marco Aurélio Greco, Ricardo Lodi e outros.

A tipicidade **fechada** consagra a ideia de que "todos os elementos necessários à tributação do caso concreto se contenham e apenas se contenham na lei", assevera Alberto Xavier[261], conferindo forte preponderância à segurança jurídica e partindo da premissa de uma rígida divisão de funções entre os Poderes e da possibilidade de que o **tipo** seja **fechado**.

Assim sendo, não basta à lei delinear os contornos e os elementos gerais da obrigação tributária, deve o ato parlamentar ser minucioso e minudente, de modo a especificar de forma exaustiva e completa todos os requisitos e condições necessárias à imposição do tributo. Não haveria, portanto, espaço à deslegalização, utilização de conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais ou abertas nem a possibilidade de utilização de interpretações extensivas para determinar a incidência tributária.

[261] XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 91.

Aludido posicionamento certamente possui a vantagem de conferir maior certeza e precisão quanto aos efeitos e consequências das normas tributárias, o que acresce consideravelmente a certeza jurídica e propicia um ambiente favorável à assunção de riscos empresariais e à realização de investimentos, considerações e fundamentos de natureza extrajurídica.

Deve-se destacar que essa é a tese majoritária e tradicional na seara tributária no Brasil e tem como uma de suas fontes inspiradoras a disciplina clássica do Direito Administrativo, na qual se considera inviável o exercício de prerrogativas regulamentares, ínsitas ao Poder Executivo, de forma a estabelecer "inovação na ordem jurídica", conforme pontua Maria Sylvia Di Pietro[262]. Refletem, certamente, uma visão conservadora e clássica do sistema de distribuição entre os poderes, de completude do ordenamento jurídico e bem assim do cientificismo na interpretação e na aplicação do direito.

Apesar da distinção técnica entre a delegação legislativa e o poder regulamentar essas duas questões possuem como elementos comuns a definição do grau de liberdade possível a ser conferido ao Poder Executivo no regime democrático sem riscos de violação ao sistema de distribuição de funções entre os Poderes da República, seja na vertente regulamentar seja sob o aspecto da delegação legislativa, matéria a ser examinada na parte final do curso quando for apresentada a denominada lei delegada e introduzido o estudo dos regulamentos.

No que tange à possibilidade de deslegalização ou redução do grau hierárquico necessário à disciplina jurídica, a dificuldade se refere, inicialmente, à identificação das matérias passíveis — ou não — de serem deslegalizadas (degradação de seu grau hierárquico). Mas não é somente isso!

Afinal, será realmente possível que as leis tributárias contenham, de forma exaustiva e suficiente, todo o conteúdo necessário a sua aplicabilidade em todos os casos da realidade concreta, sem a inevitável utilização de conceitos jurídicos indeterminados e cláusulas gerais e abertas? E se a lei contiver tão somente os parâmetros necessários e o ato do Poder Executivo, com base no *standard* e direcionamento legal, fixe a norma específica a ser aplicada? Seria considerado inconstitucional?

Segundo a doutrina mais tradicional do país, além da exigência de reserva de lei formal e da vedação ao discricionarismo por parte da administração, deve preponderar a legalidade estrita associada ao denominado *"princípio da tipicidade fechada",* através do qual se exalta o valor segurança jurídica e prioriza-se o fechamento normativo, utilizando-se uma visão clássica da separação dos poderes e de suas funções, combinado com a tese de que a atividade do intérprete pode se desenvolver por via de um processo dedutivo, de mera subsunção do fato à norma. Nessa linha pontua a doutrina de Samantha Meyer-Plufg[263]:

[262] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, Parcerias na Administração Pública. São Paulo: Atlas, 3ª ed., 1999. p.134.

[263] MEYER-PLUFG, Samantha. Do Princípio da Legalidade e da Tipicidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coordenador). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008. pp. 141-.

> De outra parte há também, certas searas do Direito que não admitem o tipo aberto, uma delas é o Direito Tributário. Nessa área deve-se fazer uso do tipo cerrado, que, ao contrário do tipo aberto, exige que a lei contenha de maneira minuciosa e exaustiva todos os elementos do tipo tributário, bem como os seus traços característicos. O tipo cerrado está a exigir a subsunção do fato à norma jurídica. Isso implica corresponder a todos os elementos previstos na lei, do contrário a norma não poderá incidir no fato em tela. O tipo cerrado é exigível em matéria tributária levando-se em consideração a necessidade de se atribuir maior segurança e certeza ao contribuinte em face do poder de tributar do Estado. O nosso sistema adotou o tipo cerrado, uma vez que também adotou o princípio da reserva absoluta de lei. Portanto, cabe à lei tratar exaustivamente dos elementos e características do tipo tributário, Pode-se afirmar, assim, que não é possível o uso da analogia quando da falta de um elemento na lei, é dizer, a ausência desse elemento não implica a criação de um novo tributo e não pode ser suprida pelo uso da analogia. Não há falar aqui na possibilidade de o Poder Judiciário integrar a lei para colmatar a lacuna. Cabe à lei disciplinar o fundamento da decisão, como também o critério de decidir, vinculando assim o Poder Judiciário. (...) Ademais, O Código Tributário Nacional é explícito ao dispor, em seu art. 108, §1º, que 'o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei'. (...) Em síntese, o princípio da tipicidade, ao exigir que os tipos tributários sejam traçados de maneira minunciosa e detalhada pela lei, acaba por contribuir com o princípio da segurança jurídica do contribuinte, na exata medida em que todos os elementos necessários do tipo tributário constam da própria lei, não havendo, assim, margem para discricionariedade seja do Fisco, seja do Poder Judiciário."

Assim, tem-se tradicionalmente afirmado a necessidade de que a norma expedida pelo poder legislativo contenha de forma exaustiva e completa todos os elementos que compõem a obrigação tributária, uma tentativa de obstar a inevitável utilização de conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais e tipos abertos, o que tem como premissa a possibilidade de restrição extremada da função do intérprete e do aplicador da lei e bem assim a função normativa do Poder Executivo.

Exemplos de fundamentação jurisprudencial com base na denominada tipicidade fechada ou tipicidade estrita estão expressos, por exemplo, na decisão do Recurso Especial 662992[264], 724779[265] e 511390[266] do Superior Tribunal de Justiça, ainda quando considerada a possibilidade de deslegalização ou de degradação de grau hierárquico, como é o caso da disciplina das obrigações acessórias ou instrumentais:

[264] BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça. REsp 662882/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux. Julgamento em 06.12.2005. Brasília. Disponível em: <**http://www.stj.jus.br**>. Acesso em 16.05.2010. Decisão por maioria de votos.

[265] BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça. REsp 724779/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux. Julgamento em 12.09.2006. Brasília. Disponível em: <**http://www.stj.jus.br**>. Acesso em 16.05.2010. Decisão por unanimidade de votos.

[266] BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça. REsp 511390/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux. Julgamento em 19.05.2005. Brasília. Disponível em: <**http://www.stj.jus.br**>. Acesso em 16.05.2010. Decisão por maioria de votos.

REsp 662882 / RJ

PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. IMPORTAÇÃO. REIMPORTAÇÃO. ATIVIDADES DISTINTAS. **TIPICIDADE**. PRINCÍPIO DA **LEGALIDADE.** IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA.

1. (...)

2. A importação e a reimportação de mercadorias são atividades distintas, cabendo, portanto, à legislação tributária prever quais as hipóteses de incidência de IPI para cada uma das mesmas respeitando-se suas especificidades.

3. O princípio mor da **legalidade** exige **tipicidade estrita** em sede tributária. Inocorrendo a hipótese de incidência, tal como prevista na lei, inexigível é a exação, e por isso mesmo, qualquer punição administrativa decorrente da obrigação tributária.

REsp 724779 / RJ

Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONSOLIDAÇÃO DE BALANCETES MENSAIS NA DECLARAÇÃO ANUAL DE AJUSTE. CRIAÇÃO DE DEVER INSTRUMENTAL POR INSTRUÇÃO NORMATIVA. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA **LEGALIDADE** TRIBUTÁRIA. COMPLEMENTAÇÃO DO SENTIDO DA NORMA LEGAL.

1. (...)

2. Confronto entre a interpretação de dispositivo contido em lei ordinária — art. 39, §2º, da Lei 8.383/91 — e dispositivo contido em Instrução Normativa — art. 23, da IN 90/92 —, a fim de se verificar se este último estaria violando o princípio da **legalidade,** orientador do Direito Tributário, porquanto exorbitante de sua missão regulamentar, ao prever requisito inédito na Lei 8.383/91, ou, ao revés, apenas complementaria o teor do artigo legal, visando à correta aplicação da lei, em consonância com o art. 100, do CTN.

3. **É de sabença que, realçado no campo tributário pelo art. 150, I, da Carta Magna, o princípio da legalidade consubstancia a necessidade de que a lei defina, de maneira absolutamente minudente, os tipos tributários. Esse princípio edificante do Direito Tributário engloba o da tipicidade cerrada, segundo o qual a lei escrita — em sentido formal e material — deve conter todos os elementos estruturais do tributo, quais sejam a hipótese de incidência — critério material, espacial, temporal e pessoal —, e o respectivo consequente jurídico, consoante determinado pelo art. 97, do CTN,**

> 4. A análise conjunta dos arts. 96 e 100, I, do Codex Tributário, permite depreender-se que a expressão "legislação tributária" encarta as normas complementares no sentido de que outras normas jurídicas também podem versar sobre **tributos** e relações jurídicas a esses pertinentes. Assim, consoante mencionado art. 100, I, do CTN, integram a classe das normas complementares os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas — espécies jurídicas de caráter secundário — cujo objetivo precípuo é a explicitação e complementação da norma legal de caráter primário, estando sua validade e eficácia estritamente vinculadas aos limites por ela impostos.
>
> 5. É cediço que, nos termos do art. 113, § 2º, do CTN, em torno das relações jurídico-tributárias relacionadas ao **tributo** em si, exsurgem outras, de conteúdo extra-patrimonial, consubstanciadas em um dever de fazer, não-fazer ou tolerar. São os denominados deveres instrumentais ou obrigações acessórias, inerentes à regulamentação das questões operacionais relativas à tributação, razão pela qual sua regulação foi legada à "legislação tributária" em sentido lato, podendo ser disciplinados por meio de decretos e de normas complementares, sempre vinculados à lei da qual dependem.
>
> 6. In casu, a norma da Portaria 90/92, em seu mencionado art. 23, ao determinar a consolidação dos resultados mensais para obtenção dos benefícios da Lei 8.383/91, no seu art. 39, § 2º, é regra especial em relação ao art. 94 do mesmo diploma legal, não atentando contra a **legalidade** mas, antes, coadunando-se com os artigos 96 e 100, do CTN.
>
> 7. Deveras, o E. STJ, quer em relação ao SAT, IOF, CSSL etc, tem prestigiado as portarias e sua **legalidade** como integrantes do gênero legislação tributária, já que são atos normativos que se limitam a explicitar o conteúdo da lei ordinária.
>
> 8. Recurso especial provido.

Em outra linha de raciocínio, mas em consonância com a doutrina e a jurisprudência internacional majoritária, Ricardo Lobo Torres[267], ao apresentar detido trabalho sobre o princípio da tipicidade e a sua aplicabilidade no Direito Tributário, concluiu que "**o tipo e a tipicidade são necessariamente abertos**" e que a "**tipificação pode se fazer na via administrativa, pelo regulamento tipificador ou pela tipificação casuística**". Em outro estudo sobre a interpretação e integração do Direito Tributário[268] salienta ainda o professor:

> No Brasil o positivismo tem procurado minimizar a importância da interpretação administrativa com defender a existência da 'tipicidade fechada', que é *contradictio in terminis*, e da legalidade absoluta. (...) Mas na verdade o lançamento tributário não é mero ato lógico de sub-

[267] TORRES, Ricardo Lobo. **O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário**. Revista de Direito Administrativo nº 235, Jan/Mar de 2004, p. 232. c

[268] TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. PP. 73-75. d

> sunção, senão que, informado por valores, se abre para a interpretação e a ponderação de princípios. Campo extremamente propício para o desenvolvimento da interpretação administrativa é o da consulta. Respondem-na os órgãos da administração ativa, envolvidos na fiscalização de rendas e na arrecadação, e não os da administração judicante, eis que a resposta à consulta está em íntima relação com a política fiscal. A interpretação do direito tributário ocorre ainda no bojo do processo tributário administrativo, de rito contraditório. Firmam-se os órgãos da administração judicante. Tais decisões administrativas, quando proferidas por alguns Conselhos de Contribuintes e pelo Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, por exemplo, gozam de grande prestígio diante dos tribunais do país, coisa que ocorre também no estrangeiro.

Na mesma toada assevera o professor Ricardo Lodi[269] em importante trabalho sobre Justiça, Interpretação e Elisão Tributária que:

> Após a demonstração de que o princípio da legalidade tributária não constitui uma peculiaridade brasileira, e nem apresenta conteúdo particular em nosso direito, é imperiosa a análise da possibilidade, em face dele, da legislação tributária utilizar-se, na definição do fato gerador da obrigação tributária, de **conceitos jurídicos indeterminados**. (...) A atribuição pelo legislador de uma valoração pelo intérprete vai se dar pelo afrouxamento do vínculo que prende o aplicador à lei, por meio da utilização de fenômenos como os conceitos indeterminados, os conceitos discricionários e as cláusulas gerais. Os conceitos jurídicos, com bem assinala Engisch, são predominantemente indeterminados, sendo os absolutamente determinados muito raros no direito. Destes, temos, por exemplo os conceitos numéricos, tais como, 50 km, prazo de 24 horas, 100 marcos. A confusão entre as três categorias leva o formalismo positivista a identificar qualquer forma de valoração pelo aplicador do direito como discricionariedade violadora do princípio da legalidade tributária. Para Garcia de Enterría, os conceitos determinados delimitam o âmbito de realidade a que se referem, de forma inequívoca e precisa. É o que ocorre quando o legislador utiliza-se de um numeral para quantificar a medida de determinada situação. Exemplifica Garcia de Enterría com a fixação de idade ou do prazo para a prática de determinados atos. O contrário se dá com os conceitos indeterminados, situação em que a lei se refere a uma esfera de realidade cujos limites não aparecem bem precisados em seu enunciado. Estamos nos referindo a expressões como incapacidade permanente, boa-fé e improbidade. Nos conceitos indeterminados não há exatidão quanto a uma quantificação

[269] RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003, p. 44- 50.

ou determinação rigorosa; neles estão presentes conceitos de experiência ou de valor. Porém, não obstante a imprecisão conceitual a indeterminação se extingue no momento da aplicação. Convém não olvidar que o conceito indeterminado distingue-se substancialmente do conceito discricionário. Neste último, o legislador atribui ao aplicador da norma a possibilidade de escolher entre os vários caminhos a seguir a partir de uma valoração subjetiva, de acordo com suas convicções pessoais. A **discricionariedade** confere à autoridade administrativa o poder de determinar, de acordo com o seu próprio modo de pensar, o fim de sua atuação. Quando a lei estabelece o conceito de interesse público ou de bem comum, o seu alcance será determinado por aquilo que a autoridade considerar como sendo de interesse público concernente ao bem comum. Por sua vez, nos conceitos indeterminados, a lei não abre espaço para uma escolha subjetiva do aplicador, muito embora careçam eles sempre de um preenchimento valorativo. Não que exista uma única solução legal, mas nos conceitos indeterminados há, como explica Engisch, uma valoração objetiva, a partir das concepções dominantes no corpo social. A vinculação do conceito jurídico indeterminado à lei é garantida pelo caráter objetivo da valoração, a quel alude Engiisch. No entanto, há, se comparado ao conceito determinado, uma redução do grau de vinculação do aplicador à literalidade da lei, autorizada pelo próprio legislador que, ao utilizar-se da indeterminação conceitual, atribui ao intérprete o exame a respeito do chamado halo do conceito, representado por uma zona intermediária entre uma região de certeza sobre a existência do conceito (núcleo do conceito), e outra sobre a sua inexistência. Por halo conceitual se entende uma certa margem de apreciação por parte da administração, onde esta, a partir de uma valoração objetiva, vai interpretar a norma de acordo com as concepções morais dominantes na sociedade, que não se confunde com a moral pessoal do juiz. (...) **A estrutura tipológica adotada no direito penal e no direito tributário, embora avessa à discricionariedade, não é incompatível como os conceitos indeterminados. Bem ao contrário. Como bem destacado por Engisch, os tipos constituem subespécies dos conceitos indeterminados, apresentando toda fluidez que caracterizam estes. (...) Embora a adoção de conceitos indeterminados seja tabu para a maioria da doutrina brasileira, não são poucos os autores que defendem a sua possibilidade aqui e alhures**. (...)

Ao lado dos conceitos indeterminados, a lei utiliza-se ainda, como técnica desvinculadora, as chamadas **cláusulas gerais**, que se traduzem na formulação da hipótese legal que, dada sua grande generalidade, abrange todo um domínio de casos subordinados a seu tratamento jurídico. São conceitos multisignificativos, que se contrapõem a uma

> elaboração casuística das espécies legais. A sua utilização pelo legislador não significa uma opção por conceitos abstratos, discricionários ou indeterminados, uma vez que não possuem qualquer estrutura própria, embora quase sempre resultem em um conceito indeterminado. (...) Vale mais uma vez trazer a posição de Engisch, desta feita, a respeito da utilização de cláusula geral como instrumento destinado a evitar as lacunas. Segundo o referido autor, as cláusulas gerais, em razão de sua generalidade 'tornam possível sujeitar um mais vasto grupo de situações, de modo ilacunar e com possibilidade de ajustamento, a uma consequência jurídica. O casuísmo está sempre exposto ao risco de apenas fragmentária e provisoriamente dominar a matéria jurídica. Além da definição genérica do fato gerador, as cláusulas gerais também utilizadas como instrumentos de combate à evasão e á elisão pela adoção de fatos geradores supletivos ou suplementares, ao lado do fato gerador típico, como sustentou Amílcar Falcão. Para Ricardo Lobo Torres, a utilização das cláusulas gerais na definição do fato gerador do tributo é inevitável diante da ambiguidade da linguagem no direito tributário, não sendo afastada pelo princípio da tipicidade. (...) Deste modo, fica evidenciado que os tipos no direito tributário, como em qualquer ramo da ciência jurídica, são abertos, e que a maior ou menor abertura do tipo é determinada pelo legislador, na definição do fato gerador do tributo, não sendo vedada a utilização de conceitos indeterminados e cláusulas gerais. (grifo nosso)

E o Supremo Tribunal Federal, como se posiciona em relação à questão?

Apesar da maioria das decisões no sentido da adoção da denominada *legalidade estrita*[270], referência cuja fonte de inspiração parece ser a chamada *tipicidade fechada*, pelo menos em uma ocasião o STF decidiu no sentido da possibilidade de a lei em caráter formal fixar apenas os parâmetros e ato do Poder Executivo integrá-lo por meio de regulamento.

A Lei Federal instituiu a contribuição destinada ao custeio de Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), incidente sobre o total da remuneração paga pela empresa aos seus empregados, com alíquota variando de 1% a 3%, em razão da atividade preponderante e do risco que a mesma representa para os seus trabalhadores. A lei fixou os seguintes parâmetros:

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

[270] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE 250288, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio. Julgamento em 12.12.2001. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 22.06.2010. Decisão unânime. Além desse Recurso Extraordinário, a expressão **legalidade estrita** é utilizada em diversas ocasiões em decisões do STF, devendo-se destacar a conexão entre esta matéria (princípio da legalidade estrita ou não, tipicidade aberta ou fechada etc.) e a possibilidade de o Poder Executivo expedir os denominados regulamentos autônomos na seara tributária, cujo exame efetivar-se-á quando da apresentação do estudo da "legislação tributária". Merece destaque o seguinte trecho do voto do Relator quando do exame do pedido de medida cautelar na ADI-MC nº 1823, Ministro Ilmar Galvão, que apontou no sentido da impossibilidade de Portaria do IBAMA instituir taxa, espécie de tributo, sem fundamento expresso em lei: "É fora de dúvida que se está diante de **regulamento autônomo**, sujeito por isso, ao controle normativo abstrato. Que é exercido pelo STF por meio da ação direta de inconstitucionalidade.(...) É o que parece insofismável da circunstância de que, além de instituir taxa para remuneração dos serviços de registro de pessoas físicas e jurídicas no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais, sob sua administração, haver estabelecido sanções para hipóteses de inobservância de requisitos impostos aos contribuintes, tudo com ofensa ao princípio da **legalidade estrita** que disciplina não apenas o direito tributário, mas também o direito de punir." O acórdão possui a seguinte ementa: " EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, 8º, 9º, 10, 13, § Iº, E 14 DA PORTARIA Nº 113, DE 25.09.97, DO IBAMA. Normas por meio das quais a autarquia, sem lei que o autorizasse, instituiu taxa para registro de pessoas físicas e jurídicas no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras

A definição do risco para o trabalhador, contido em cada atividade, é fixada no Regulamento que disciplina a exação, razão pela qual a alíquota aplicável em cada caso concreto será determinada, de fato, por ato do Chefe do Poder Executivo e não por ato do Poder Legislativo.

O Supremo Tribunal Federal, ao examinar a possibilidade de o regulamento editado pelo Poder Executivo integrar e condensar a lei que apenas delineou alguns dos parâmetros necessários à aplicação da norma tributária, hipótese usualmente denominada de "deslegalização", se pronunciou no seguinte sentido no RE 343446[271]:

> **Ementa**
> EMENTA: — CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO — SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I. I. — Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho — SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT. II. — O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais. III. — **As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. — Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional.** V. — Recurso extraordinário não conhecido.

O relator da ação, que é considerada por muitos como a referência no sentido da "flexibilização da legalidade" ou da doutrina da "deslegalização" na seara tributária, esclareceu que as leis questionadas "definem satisfatoriamente todos os elementos capazes de fazer nascer uma obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos

ou Utilizadoras de Recursos Ambientais, e estabeleceu sanções para a hipótese de inobservância de requisitos impostos aos contribuintes, com ofensa ao princípio da legalidade estrita que disciplina, não apenas o direito de exigir tributo, mas também o direito de punir. Plausibilidade dos fundamentos do pedido, aliada à conveniência de pronta suspensão da eficácia dos dispositivos impugnados. Cautelar deferida."

[271] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE 343446, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso. Julgamento em 20.03.2003. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 22.06.2010. Decisão unânime.

de atividade preponderante e grau de risco leve, médio ou grave, não implica ofensa ao princípio da legalidade tributária".

A matéria será, no entanto, novamente discutida no âmbito do STF, tendo em vista que a Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC) ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4397 para questionar o artigo 10 da Lei 10.666, de 2003, que modificou as regras do Seguro contra Acidente do Trabalho (SAT), introduzindo o Fator Acidentário de Prevenção (FAP) no cálculo dos benefícios derivados de acidentes laborais.

Em síntese, o FAP é um índice que vai de 0,5 a 2,0, dependendo das informações específicas de cada contribuinte, e que, assim, aumenta ou diminui o valor do Seguro Acidente de Trabalho (SAT), que é de 1%, 2% ou 3%, conforme o grau de risco da atividade das empresas. Ou seja, a partir da aplicação do FAP, a alíquota de contribuição pode ser reduzida à metade ou dobrar, chegando a até 6% sobre a folha salarial, eis que o enquadramento de cada empresa depende do volume de acidentes e os critérios de cálculo consideram índices de frequência, gravidade e custo.

Na ADI nº 4397, a CNC destaca que o artigo 10 da Lei 10.666 não apenas delegou ao Poder Executivo o enquadramento dos contribuintes nas novas alíquotas da contribuição para o financiamento dos benefícios da aposentadoria especial ou daqueles concedidos por incapacidade advinda dos riscos do ambientes de trabalho, mas inseriu um novo elemento (o FAP), fazendo com que um ato administrativo aumente o valor do tributo, conforme se extrai do seguinte trecho da inicial:

> Assim, não restam dúvidas que o artigo 10 da Lei 10.666/03, ao confiar ao regulamento a elaboração de critérios que podem sujeitar o contribuinte ao recolhimento de tributo em valor até seis vezes maior, outorgou descabida margem de liberdade à Administração, incompatível com a ordem tributária constitucional, tendo em vista o risco de insegurança jurídica que proporcionava aos contribuintes, o que veio a se concretizar com a edição do artigo 202-A do Decreto 3.048/99, com redação dada pelo Decreto 6.957/09.

A Procuradoria-Geral da República apresentou parecer em 09/02/2011 no sentido da improcedência do pedido, não tendo sido a matéria decidida até 7 de julho de 2014.

Por todo o exposto, parece inquestionável que a necessidade de proteger o patrimônio privado, direito fundamental constitucionalmente declarado, contra possíveis abusos das autoridades administrativas, suscita maior grau de especificação na lei que cria e disciplina o tributo, entretanto, **na medida do razoavelmente possível**.

Dessa forma, apesar da inafastável deferência ao princípio da reserva lei e da imprescindibilidade dos parlamentos, o refluxo do positivismo e do formalismo dos exegetas, bem com o resgate dos valores éticos na interpretação e na aplicação do Direito, combinado com aumento do intercâmbio do país com o resto do mundo, aliado à necessária aproximação da ciência jurídica com os aspectos econômicos da tributação, reforçam a necessidade de substancial abrandamento da citada *tipicidade fechada,* rompendo-se o isolamento do Direito Tributário nacional.

Nesses termos, impõe-se a ponderação entre os ideais de segurança jurídica e clareza, essenciais à estabilidade do ordenamento jurídico e à formação de um ambiente propício aos investimentos privados, elemento gerador de desenvolvimento e riqueza, considerando argumentos e elementos de natureza extrajurídicos, com a necessidade de valorizar a justiça e a igualdade material, sem ocultar o inevitável caráter criador inerente às sucessivas etapas existentes entre a elaboração, edição, interpretação e a aplicação da norma tributária.

Na próxima aula examinaremos os princípios da igualdade ou da isonomia e seus consectários, as anterioridades, que se subdividem em anterioridade clássica e nonagesimal.

AULA 10— A ISONOMIA E A CAPACIDADE ECONÔMICA DO CONTRIBUINTE. DO MÍNIMO EXISTENCIAL E DO NÃO CONFISCO.

ESTUDO DE CASO: (ADIN 1.643)

A Confederação Nacional das Profissões Liberais — CNPL propôs ação direta de inconstitucionalidade, tombada sob o nº 1.643, tendo por objeto o inciso XIII do artigo 9º da Lei Federal nº 9.317/96, diploma legal que instituiu o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno Porte — SIMPLES. A referida Lei foi revogada pela Lei Complementar nº 123/06, mas à época da ADIN assim dispunha o dispositivo atacado:

> Art. 9º Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica:
> (...)
> XIII — que preste serviços profissionais de corretor, representante comercial, despachante, ator, empresário, diretor ou produtor de espetáculos, cantor, músico, dançarino, médico, dentista, enfermeiro, veterinário, engenheiro, arquiteto, físico, químico, economista, contador, auditor, consultor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, fisicultor, ou assemelhados, e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida; (Vide Lei 10.034, de 24.10.2000)

Na peça exordial, sustenta-se que essa discriminação viola o princípio da isonomia tributária, uma vez que não se vislumbra qualquer razão que justifique um tratamento desigual, especialmente no que concerne ao direito que todas as pessoas têm de ajustar-se aos parâmetros das microempresas ou empresa de pequeno porte. Aduz, por fim, que há ofensa ao princípio da capacidade contributiva em face da distinção derivada não das condições econômicas, mas simplesmente da profissão de quem contribui.

Na condição de ministro do STF, qual seria o seu voto?

1. INTRODUÇÃO

Examinadas as características gerais das limitações constitucionais do poder de tributar, suas conexões com o instituto da competência tributária, bem como o princípio da legalidade em seus múltiplos aspectos, cumpre agora analisar outros princípios constitucionais tributários que também con-

formam a atuação do legislador, da administração tributária e do poder judiciário, como é o caso do princípio da isonomia e da capacidade econômica do contribuinte.

2. ASPECTOS GERAIS E A CONEXÃO ENTRE A IGUALDADE E A CAPACIDADE ECONÔMICA

Conforme já destacado na aula pertinente ao estudo da extrafiscalidade, com o surgimento do denominado Estado de Direito, que passou a se submeter à própria ordem jurídica que emanava, o poder estatal passou a se caracterizar e conformar pelos valores e princípios vinculados à idéia de **liberdade** e de **igualdade**, este quase exclusivamente compreendido em sua vertente formal.

Na seara tributária, os impostos, que deixaram de ser apropriados privadamente pelos estamentos, garantiam a liberdade do cidadão frente ao Estado Leviatã e a **igualdade** se exteriorizava por meio da denominada **capacidade econômica**, a qual, conforme já estudado, pode ser orientada por diversos valores e princípios, em diferentes graus ou ponderações.

A capacidade econômica, subprincípio da igualdade, apesar de se realizar potencialmente de múltiplas formas e medidas, constitui-se, ao mesmo tempo, em pressuposto, parâmetro e limite da incidência de tributos. Afinal, não há o que ser tributado caso não haja prévia e inequívoca manifestação de riqueza, em qualquer das formas em que possivelmente se exterioriza, por meio dos diversos substratos econômicos de incidência de tributos: o **consumo** de bens e serviços, o auferimento de **renda** ou a aquisição, posse, propriedade ou transmissão de **patrimônio**.

Nesse sentido, a capacidade econômica é pressuposto necessário à incidência dos tributos. A igualdade, a seu turno, em seu sentido formal e material, é o parâmetro que deve ser necessariamente utilizado para a concretização da capacidade econômica no mundo contemporâneo, tanto pelo legislador como pelo aplicador da lei de qualquer dos Poderes.

Dessa forma, os tratamentos tributários diferenciados que visam distinguir pessoas, objetos e situações devem observar como parâmetro necessário a capacidade econômica. Por sua vez, a tributação encontra limites em dois planos, pois não pode suprimir o **mínimo existencial**, tampouco servir de instrumento para o **confisco**.

Pelo exposto, constata-se que a capacidade econômica e a igualdade consubstanciam os elos entre a Economia e o Direito na seara tributária, o que, no caso brasileiro, é juridicamente consagrado na própria Constituição, eis que esta utiliza o princípio da igualdade e o subprincípio da capacidade econômica como os elementos e parâmetros jurídicos para a **comparação**, **equiparação** e **diferenciação** de tratamento tributário entre os contribuintes.

Dispõem os art. 145, § 1º, e o art. 150, II, da CR-88, *verbis*:

> Art. 145. (...)
> § 1º **Sempre que possível**, os impostos terão caráter pessoal e serão **graduados** segundo a **capacidade econômica do contribuinte,** facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (grifo nosso).
>
> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é **vedado** à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> I — (...)
> II— instituir tratamento **desigual** entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (grifo nosso)

Em suma, a tributação se realiza na permanente interação entre a igualdade e a capacidade econômica, razão pela qual se impõe o exame detalhado desses dois princípios consagrados na Constituição brasileira.

Antes, porém, importante destacar os distintos posicionamentos da doutrina quanto ao conceito e a distinção entre a capacidade econômica e a denominada capacidade contributiva.

3. CAPACIDADE ECONÔMICA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Conforme acima explicitado, a Constituição adota em seu art. 145, § 1º, a expressão "capacidade econômica" e estabelece que a mesma é o elemento a ser utilizado para a **comparação** e **diferenciação** de tratamento tributário entre os contribuintes. Na realidade, ao definir a "capacidade econômica do contribuinte" como critério de graduação do peso absoluto e relativo dos impostos, implicitamente reconhece que sem capacidade econômica não há tributação possível, como não poderia deixar de ser.

No entanto, a doutrina e a jurisprudência majoritárias preferem utilizar o termo capacidade contributiva[272] e a diferenciam da capacidade econômica.

Na concepção de Ives Gandra[273], por exemplo, enquanto a **capacidade contributiva** "é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua

[272] Para Abel Henrique Ferreira, a capacidade contributiva é corolário da observância dos princípios da igualdade e da liberdade. In: FERREIRA, Abel Henrique. O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais indiretos. In: **Revista Fórum de Direito Tributário.** RFDT. Ano 1, n. 1, jan./fev.2003. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2003, pp. 71-105.

[273] *Vide* p. 73 de FERREIRA, op. cit. pp.73-74

vinculação ao poder tributante, nos termos da lei", a **capacidade econômica,** por sua vez, "é a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independente de sua vinculação ao referido poder"(tributante). O autor ilustra seu pensamento com o seguinte exemplo: "um cidadão que usufrui renda tem capacidade contributiva perante o país em que a recebeu; já um cidadão rico, de passagem pelo país, tem capacidade econômica, mas não tem capacidade contributiva".

José Maurício Conti[274], também citado por Abel Henrique Ferreira, elucida que a "capacidade econômica é representada pela capacidade que o contribuinte possui de suportar o ônus tributário em razão de seus rendimentos". Quanto à capacidade contributiva, assevera o autor: "tem capacidade contributiva aquele contribuinte que está juridicamente obrigado a cumprir determinada prestação de natureza tributária para com o poder tributante".

Kiyoshi Harada[275] sustenta que a capacidade contributiva "é a capacidade econômica da pessoa enquanto sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Já a capacidade econômica é aquela ostentada por uma pessoa que não é contribuinte, como por exemplo, um cidadão abastado, de passagem pelo país".

Segundo lições de F. Moschetti[276]:

> A capacidade econômica é apenas uma condição necessária para a existência da capacidade contributiva, sendo esta a capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade, orientado e caracterizado por um prevalente interesse coletivo, não se podendo considerar a riqueza do indivíduo separadamente das exigências coletivas.

Para o mencionado autor, a capacidade contributiva está intimamente relacionada com a obrigação principal de pagar o tributo incidente sobre determinado fato ou situação. Dito de outra maneira, por meio de um exemplo: uma pessoa idosa, com mais de 60 anos, possuidora de único imóvel dentro da faixa legal de isenção, teria capacidade econômica, mas não teria capacidade contributiva.

Esse posicionamento doutrinário, entretanto, não é pacífico, em especial em função da própria literalidade da Constituição que também deve ser levada em consideração. Nesse sentido, por exemplo, segundo Roque Carrazza[277] capacidade contributiva e capacidade econômica são expressões sinônimas.

Neste material didático as duas expressões estão sendo utilizadas como sinônimas, salvo se expressamente indicado em sentido contrário.

O prestígio à designação constitucional se justifica, em especial, pelo fato de que o citado artigo 145 § 1º, da CR-88 delimitou a expressão "capacidade econômica" ao inserir imediatamente a seguir o termo "do contribuinte", motivo pelo qual a utilização dessa medida de natureza eminentemente eco-

[274] *Vide* p. 73 de FERREIRA, op. cit. p.74

[275] HARADA, Kiyoshi. Sistema Tributário na Constituição de 1988, 1991 apud FERREIRA, p. 74.

[276] MOCHETTI, F. 1973 apud CONTI, José Maurício**. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade.** São Paulo: Editora Dialética, 1997, pp. 34-35.

[277] CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 13 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1999, p. 75

nômica não causa os problemas acima referidos em relação ao estrangeiro, por exemplo, que aufere renda no exterior e realiza turismo no Brasil.

Interessante notar que o mesmo turista acima referido é contribuinte de fato quando aqui consome bens e serviços e tem a sua tributação, na medida do possível, graduada de acordo com a manifestação de riqueza expressa por seu consumo (pelo tipo de mercadoria — princípio da seletividade).

De fato, o turista estrangeiro ao degustar um jantar no Pão de Açúcar ou um cafezinho no Corcovado é contribuinte de fato dos impostos incidentes sobre a base econômica Consumo, apesar de não ser sujeito passivo da obrigação tributária (contribuinte de direito), pois não realiza produção e circulação de bens e serviços no Brasil, não tem vinculo com o país em função dos elementos de conexão pessoal (residência ou domicílio) nem aufere renda em território brasileiro, tampouco no exterior, por meio de filial ou sociedade coligada ou controlada de pessoa jurídica constituída no país.

4. A IGUALDADE

A despeito de se abordar nesta aula o princípio da igualdade a partir da perspectiva do Direito Tributário, necessário se faz delinear alguns aspectos deste valor sob o ponto de vista da teoria dos direitos humanos fundamentais, para que se possa melhor compreender a aplicação deste princípio no estudo da nossa disciplina.

Nesse passo, vale ressaltar que já na Idade Média, Santo Tomás de Aquino, regido pela visão *jusnaturalista,* propugnava seu ideal de justiça por meio do princípio da igualdade, defendendo a existência de duas formas de manifestação do Direito: uma, de caráter naturalístico (expressão da natureza racional do homem) e outra, decorrente do positivismo (qualquer violação ao direito natural por parte dos governantes gerava o direito de o agredido opôr resistência)[278].

Há de se reconhecer a contribuição do Cristianismo no tocante à defesa da igualdade, da fraternidade e da dignidade humana[279]. Os valores "igualdade e fraternidade", propugnados pelo Cristianismo perpassaram outros contextos, tornando-se mais evidentes no final do século XVIII, com a eclosão da Revolução Francesa[280], a qual alçou a igualdade, a fraternidade e a liberdade a pilares da sociedade, servindo de elementos limitadores das atividades do Estado.

A expressão "igualdade", conforme assevera Humberto Ávila[281], traduz "três normas jurídicas diferentes, cada qual com sua operacionalidade própria, a revelar, entre outras coisas, a própria riqueza normativa do ideal de igualdade", trazendo em sua essência multiplicidade de sentidos, os quais variam de acordo com os diversos cenários em que ela está inserida. Nesse sentido leciona o referido autor que:

[278] SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais.** 7. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 45-46.

[279] OLIVEIRA, Almir de. **Curso de Direitos Humanos.** Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000. p. 107-108. Nesta época, a dignidade humana ganhou destaque em detrimento da regra segundo a qual o Direito era " uma dádiva do rei ou do Estado". Os princípios cristãos de igualdade, fraternidade e solidariedade se entrelaçavam, formando um imperativo normativo de respeito mútuo entre os homens.

[280] A Revolução Francesa de 1789 inspirou-se em movimentos como o Iluminismo e o Renascentismo e moveu-se, em particular, pela insatisfação do povo francês com o sistema feudal,

[281] ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Editora Malheiros, 2008, pp.133-136.

> alguns autores se referem à igualdade como pertencendo à categoria de 'princípio', outros como se ela fosse uma 'regra', e outros, ainda, como se fosse um 'direito'. (...) "é preciso compreender, antes de tudo, que a palavra 'igualdade' é um signo e, como tal, suscetível de ser dotado de diferentes sentidos, conferidos de variadas formas e com vários propósitos.

Na contemporaneidade, oportuno trazer as contribuições de Danilo Martuccelli e Flavia Piovesan sobre o significado de "igualdade", o qual é uma decorrência lógica da aplicação do Direito em todas as suas dimensões, inclusive tributária. A rigor, a capacidade contributiva além de ser fundamento e requisito à tributação é uma norma-princípio constitucional, cuja *ratio* subjacente encontra amparo no princípio da igualdade material, ou princípio da equidade. Nesse sentido, oportunas são as palavras de Danilo Martuccelli[282]:

> A igualdade implica que a sociedade é una e, sobretudo, que o Estado intervenha de maneira universalista para fortalecer sua unidade, e garantir, então, a invariância dos valores morais. **Se o Estado intervém de outro modo que não em sentido estritamente universalista, ele introduz discriminações que, com o tempo, conduzem a um descompromisso dos cidadãos que duvidam de sua legitimidade**. Em contraposição, **a equidade supõe que não se conceba a igualdade de direitos senão em função da situação particular de cada um.** A partir de então, não se trata mais de aplicar os mesmos princípios a todo mundo e, às vezes, nem se concebe mais que os princípios sejam idênticos para todo mundo: **trata-se sempre de levar em conta as circunstâncias pessoais**. (grifo nosso)

Flavia Piovesan[283], a seu turno, apresenta de forma clara três concepções distintas de igualdade:

a) a igualdade formal: reduzida à fórmula 'todos são iguais perante a lei' (que, ao seu tempo, foi crucial para a abolição de privilégios);
b) a igualdade material: correspondente ao ideal de justiça social e distributiva (**igualdade orientada pelo critério socioeconômico);** e
c) a igualdade material: correspondente ao ideal de justiça enquanto reconhecimento de identidades (igualdade orientada por critérios como gênero, orientação sexual, idade, raça e etnia). (grifo nosso).

Nessa linha de intelecção, em que se associa o princípio da capacidade contributiva à ideia de igualdade material como corolário da justiça orientada por critério de natureza socioeconômico, é possível verificar a existência de situações objetivas em que tal princípio se concretiza de fato e de direito.

[282] MARTUCCELLI, Danilo. *As contradições políticas do multiculturalismo*. Disponível em: **www.anped.org.br.** Pesquisa realizada em 01/12/2009.

[283] PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e Justiça Internacional*: um estudo comparativo dos sistemas regionais europeu, interamericano e africano. São Paulo: Editora Saraiva, 2006, pp. 28-29.

Nesse sentido, veja-se, a título de exemplo, o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU), o qual, em alguns municípios, é objeto de isenção, nos termos do Código Tributário Municipal ou em leis específicas[284]. No âmbito federal, a regra do Imposto sobre a Renda (IR) separa do âmbito de sua incidência a renda anual auferida até o patamar de R$ 21.453,24 (conforme tabela de 2015, referente ao ano-calendário 2014, da Receita Federal do Brasil), a qual tem como *ratio subjacente* a proteção do mínimo existencial, ou do patrimônio mínimo.

Na seara do sistema jurídico pátrio, cabe trazer à luz alguns dispositivos da Constituição de 1988, que consagram a igualdade sob várias perspectivas. Veja-se:

> 1. art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) III — erradicar a pobreza e a marginalização e **reduzir as desigualdades sociais;**
>
> 2. art. 4º. A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: (...) V **— igualdade entre os Estados**;
>
> 3. art. 5º, caput: **Todos são iguais perante a lei,** sem discriminação de qualquer natureza (...);
>
> 4. art. 7º. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...)XXX — **proibição de diferença de salários**, de exercício de funções e de critério de admissão por motivo de sexo, idade, cor ou estado civil; XXXI — **proibição de qualquer discriminação no tocante a salário e critérios** de admissão do trabalhador portador de deficiência ;XXXII — **proibição de distinção entre trabalho** manual, técnico e intelectual ou entre os profissionais respectivos; XXXIV — **igualdade de direitos entre** o trabalhador com vínculo empregatício permanente e o trabalhador avulso; e
>
> 5. art. 150. Sem prejuízo de outras garantias do contribuinte, **é vedado** à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II — **instituir tratamento desigual** entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. (grifo nosso).

Conforme podemos observar, a Carta Constitucional de 1988 traz em seu bojo diversas manifestações da expressão "igualdade", ora como garantia, ora como princípio e ora como direito, sendo certo que a isonomia é *conditio sine quan non* à realização da atividade legislativa infraconstitucional, bem como à interpretação e à aplicação do Direito pelo Estado Juiz e pela Administração.

[284] Vide hipóteses previstas no CTM do Rio de Janeiro: "São passíveis de Isenção do IPTU, previstos no Código Tributário Municipal: Missão Diplomática ou Consulado; reserva florestal; imóvel Utilizado para Sociedade Desportiva (inclus. Federação ou Confederação); imóvel ocupado por associação profissional e sindicato de empregados (inclus. Federação ou Confederação); imóvel ocupado por associação de moradores; imóvel utilizado como teatro; imóvel utilizado exclusivamente como museu; instituição de educação artística e cultural sem fins lucrativos; imóvel utilizado por empresa da indústria cinematográfica; imóvel utilizado como sala de exibição cinematográfica; imóvel de propriedade de ex-combatente; imóvel ocupado por escola especializada; imóvel cedido ao Município; imóvel utilizado por editora de livros; imóvel de Interesse histórico, cultural, ecológico ou preservação; imóvel utilizado como biblioteca pública; área pertencente a entidade pública efetivamente destinada à pesquisa agropecuária ; imóvel ocupado por templo religioso, centro ou tenda espírita ; aposentado ou pensionista com mais de 60 anos; deficiente Físico etc". Disponível em: www.rio.rj.gov.br.

José Afonso da Silva[285], ao examinar o princípio da igualdade esclarece de forma contundente:

> O direito de igualdade não tem merecido tantos discursos como a liberdade. As discussões, os debates doutrinários e até as lutas em torno desta obnubilaram aquela. É que a igualdade constitui signo fundamental da democracia. Não admite privilégios e distinções que um regime simplesmente liberal consagra. Por isso é que a burguesia, cônscia de seu privilégio de classe, jamais postulou um regime de igualdade tanto quanto reivindicara o de liberdade. É que um regime de igualdade contraria seus interesses e dá à liberdade sentido material que não se harmoniza com o domínio de classe em que assenta a democracia liberal burguesa. As constituições só tem reconhecido a igualdade no seu sentido jurídico-formal: igualdade perante a lei. A Constituição de 1988 abre o capítulo dos direitos individuais com o princípio de que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza (art. 5º caput). Reforça o princípio com muitas outras normas sobre a igualdade ou buscando a igualização dos desiguais pela outorga de direitos sociais substanciais.

Ressalte-se a necessária correlação lógica e a pertinência entre as razões que dão suporte à desigualdade pretendida assim como a proporcionalidade da medida aplicada. Neste sentido, ensina o professor Celso Antônio Bandeira de Mello[286] que:

> o critério especificador escolhido pela lei a fim de circunscrever os atingidos por uma situação jurídica — a dizer: o fator de discriminação — pode ser qualquer elemento radicado neles, todavia, necessita, inarredavelmente, guardar relação de pertinência lógica com a diferenciação que dele resulta. Em outras palavras: a discriminação não pode ser gratuita nem fortuita. Impende que exista uma adequação racional entre o tratamento diferençado construído e a razão diferencial que lhe serviu de supedâneo. Segue-se que se o fator diferencial não guardar conexão lógica com a disparidade de tratamentos jurídicos dispensados, a distinção estabelecida afronta o princípio da isonomia.

Dessa forma, qualquer tratamento desigual — a pessoas ou situações — tem como pressuposto a aplicação de critério razoável, racional e proporcional, vinculado à situação que constitua a diferença e fundamente o discrímen.

Importante destacar nesse contexto que o Direito possui como uma de suas funções essenciais a generalização[287] e a padronização, razão pela qual a igualdade perante a lei (igualdade formal) tem papel fundamental na disci-

[285] DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 17ª ed. São Paulo. Malheiros, 2000. p. 214.

[286] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade.** 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. p. 49.

[287] LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito I.** Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983. Tradução de Gustavo Bayer. p. 116. "Dessa forma a função do direito reside em sua eficiência seletiva, na seleção de expectativas comportamentais que possam ser generalizadas em todas as três dimensões, e essa seleção, por seu lado, baseia-se na compatibilidade entre determinados mecanismos das generalizações temporal, social e prática. A seleção da forma de generalização apropriada e compatível a cada caso é a variável evolutiva do direito. Na sua mudança evidencia-se como o direito reage às modificações do sistema social ao longo do desenvolvimento histórico".

plina jurídica. Nesse sentido, o próprio Estado-Legislador ao expedir diplomas normativos não pode conferir tratamento distinto a pessoas ou situações **equivalentes** (igualdade formal), e, quando já fixada a disciplina em lei, o Estado-Administração deve interpretá-las e aplicá-las sem discriminação de raça, sexo, religião, convicções filosóficas ou políticas, classe social[288].

Inclusive, esse foi o entendimento da Suprema Corte ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.260, que declarou a inconstitucionalidade de uma lei estadual que isentava apenas os membros do Ministério Público do pagamento de custas judiciais, notariais, cartorárias e quaisquer taxas ou emolumentos, *in verbis*:

> "A lei complementar estadual que **isenta os membros do Ministério Público** do pagamento de custas judiciais, notariais, cartorárias e quaisquer taxas ou emolumentos fere o disposto no art. 150, II, da Constituição do Brasil. **O texto constitucional consagra o princípio da igualdade de tratamento aos contribuintes**. Precedentes. Ação direta julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 271 da Lei Orgânica e Estatuto do Ministério Público do Estado do Rio Grande do Norte – LC 141/1996." (ADI 3.260, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 29-3-2007, Plenário, DJ de 29.6.2007)

Por outro lado, além do inequívoco caráter generalizante das normas jurídicas, os ideais relacionados à justiça distributiva e à igualdade material — os quais pressupõem seja conferido tratamento desigual aos desiguais, na medida de suas desigualdades[289]— impõem forte demanda no sentido de que se estabeleçam tratamentos diferenciados, o que gera a inevitável tensão entre a necessidade de generalização e simplificação por um lado, e disciplinas especiais e particularizadas de outro. Tal situação eleva sobremaneira o grau de complexidade do sistema normativo.

5. A IGUALDADE, A CAPACIDADE ECONÔMICA DO CONTRIBUINTE E A VEDAÇÃO DE TRIBUTO CONFISCATÓRIO

Conforme já mencionado na aula pertinente à extrafiscalidade, a **igualdade —** e de forma reflexa a capacidade contributiva — possui diversas acepções possíveis, o que pode alterar drasticamente, dependendo da concepção adotada, a escolha entre os três substratos econômicos de incidência, ou a preponderância de alguma(s) dessas bases (patrimônio, renda e consumo), o que está atrelado à intensidade da tributação e à distribuição do ônus dos gastos (tributação proporcional, progressiva ou regressiva).

[288] Essa é a razão pela qual a inconstitucionalidade pode ocorrer tanto na edição da norma não isonômica como na interpretação e aplicação de regra em face do princípio. O professor José Afonso da Silva aponta a existência de duas formas de cometimento de inconstitucionalidade em face do princípio da isonomia na edição do ato normativo, nos seguintes termos: "São inconstitucionais as discriminações não autorizadas pela Constituição. O ato discriminatório é inconstitucional. Há duas formas de cometer essa inconstitucionalidade. Uma consiste em outorgar benefício legítimo a pessoas ou grupos, discriminando-os favoravelmente em detrimento de outras pessoas ou grupos em igual situação. Neste caso, não se estendeu às pessoas ou grupos discriminados o mesmo tratamento dado aos outros. O ato é inconstitucional, sem dúvida, por que feriu o princípio da isonomia. (...) A outra forma de inconstitucionalidade revela-se em se impor obrigação, dever, ônus, sanção ou qualquer sacrifício a pessoas ou grupos de pessoas, discriminando-as em face de outros na mesma situação que, assim, permaneceram em condições mais favoráveis. O ato é inconstitucional por fazer discriminação não autorizada entre pessoas em situação de igualdade." In: DA SILVA.Op. Cit. pp.231-232.

[289] A partir da premissa Aristotélica, seguida por Montesquieu, Dugüit e Rui Barbosa tem-se afirmado que o princípio da isonomia consiste em "tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que eles se desigualam". BARROSO, Luís Roberto. Temas de Direito Constitucional. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 159.

Essas opções alteram significativamente as consequências decorrentes da exação, questão que se vincula à escolha entre a utilização ou não — e a ênfase — do tributo como instrumento para reduzir a concentração de renda/riqueza e a definição de uma entre as diversas opções quanto à distribuição do ônus das despesas públicas.

Indubitavelmente, a capacidade econômica, consoante ensina Luciano Amaro[290] "aproxima-se, ainda, de outros postulados, que sob ângulos diferentes, perseguem objetivos análogos e em parte coincidentes: a **personalização**"[291], a qual "pode ser vista como uma das faces da capacidade contributiva"; **a proporcionalidade**[292], por este princípio deve se extrair mais que a mera proporcionalidade matemática, pois a capacidade contributiva impõe a necessidade de se averiguar a justa imposição do tributo; e a **progressividade**[293], a qual é decorrência lógica e necessária da capacidade contributiva.

Na seara tributária, conforme salientado por Humberto Ávila[294], "é comum escutar, por parte do contribuinte, a alegação de que a norma tributária é injusta, por desigual, na medida em que deixa de atentar para as particularidades do seu caso ou dele próprio. (...)". Ressalte-se, entretanto, conforme aponta ainda o mesmo autor[295] que o contribuinte, em diversas circunstâncias, "reclama da sua padronização, quando em seu entendimento, deveria primar pela individualização; sua simplicidade, quando preferiria a sua complexidade," ao passo que em outras situações, em sentido inverso, contesta a aplicação de norma específica ao seu caso em substituição à norma geral, haja vista nessa hipótese:

> a injustiça da (aplicação da) norma tributária expressa-se, em outras palavras, na circunstância de a fiscalização pretender tratar os contribuintes de modo diferente, apesar de a norma tratá-los igualmente. O contribuinte alega que a lei é padronizada, e não poderia ser individualizada pelo fiscal. O mesmo ocorre, por exemplo, nos casos de planejamento tributário, em que o contribuinte, com suporte na regra geral de tributação, pratica ou diz praticar propositadamente uma operação diferente daquela prevista na norma, e busca, com isso, bloquear a atuação individualizada da fiscalização mediante a alegação de que a norma geral não abrange o seu caso, devendo ela, no seu entendimento, ser aplicada indistintamente, apesar das diferenças do seu caso. O curioso é que, diante dessas situações, o contribuinte, de um lado, sustenta que a norma, justamente por ser geral, não permite uma consideração individual. 'Azar do Estado', diz o contribuinte. Viva a norma, apesar do caso! E a fiscalização, de outro lado alega que deve fazer a análise particular, apesar de a norma ser geral. Viva o caso, apesar da norma! Em outras palavras, essas hipóteses exteriorizam os diferentes sentidos da tão repetida frase cunhada por Anschütz, ainda sob a vigência da

[290] AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 16 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, pp. 163-164. (leitura indicada).

[291] Segundo autor: o princípio da personalização do imposto "traduz-se na adequação do gravame fiscal às condições pessoais de cada contribuinte". AMARO. Op. Cit. pp. 163-164.

[292] O princípio da proporcionalidade impõe "que o gravame fiscal deve ser diretamente proporciional à riqueza evidenciada em cada situação", assevera Luciano Amaro. Op. Cit. p. 164.

[293] O princípio da progressividade diz respeito à aplicação justa da exação de acordo com a riqueza existente, ou seja, quanto maior for a riqueza, maior será a alíquota do tributo incidente, *vide* Imposto de Renda.

[294] ÁVILA. Op. Cit. pp. 17-19.

[295] ÁVILA. Op. Cit. pp. 17-19.

> Constituição de Weimar, no sentido de que 'as leis devem ser aplicadas sem a consideração das pessoas'.

Os aspectos apontados pela doutrina refletem parte substancial da complexidade da matéria, agravando-se o problema da aplicação das normas tributárias na medida que são múltiplas as acepções à concretização da denominada **igualdade material**, aqui caracterizada e correlacionada à denominada **justiça distributiva**, o que se reflete sobre as diversas nuances da **capacidade contributiva**, conforme já explicitado na aula pertinente ao estudo da extrafiscalidade.

Nesse contexto, interessa perfilhar o instituto da igualdade sob a perspectiva das limitações constitucionais ao poder de tributar esculpida no art. 150, inciso II da CR-88. Em análise sobre essa questão em face da Constituição de 1988, José Afonso da Silva[296] assevera:

> O princípio da igualdade tributária relaciona-se com a justiça distributiva em matéria fiscal. Diz respeito à repartição do ônus fiscal de modo mais justo possível. Fora disso a igualdade será puramente formal. Diversas teorias foram construídas para explicar o princípio, divididas em subjetivas e objetivas. As teorias subjetivas compreendem duas vertentes: a do princípio do benefício e a do princípio do sacrifício igual. O primeiro significa que a carga tributária dos impostos deve ser distribuída entre os indivíduos de acordo com os benefícios que desfrutam da atividade governamental; conduz à exigência da tributação proporcional à propriedade ou à renda; propicia, em verdade, situações de real injustiça, na medida em que agrava ou apenas mantém as desigualdades existentes. O princípio do sacrifício ou do custo implica que, sempre que o governo incorre em custos em favor de indivíduos particulares, estes custos devem ser suportados por eles. Esse princípio foi defendido por Stuart Mill, segundo o qual a igualdade tributária é o corolário lógico do princípio geral da igualdade e o imposto se reparte segundo este critério de justiça quando cada contribuinte suporta um sacrifício igual ao suportado por qualquer outro, e ninguém sofre mais que o outro como consequência do pagamento do imposto. Esse critério de sacrifício igual redunda, na verdade, numa injustiça, porque, numa sociedade dividida em classes, não é certo que todos se beneficiem igualmente das atividades governamentais. As teorias objetivas convergem para o princípio da capacidade contributiva, expressamente adotada pela Constituição (art. 145, §1º), segundo o qual a carga tributária deve ser distribuída na medida da capacidade econômica dos contribuintes, critério que implica: (a) uma base impositiva que seja capaz de medir a capacidade; (b) alíquotas que igualem verdadeiramente

[296] SILVA. Op.Cit. pp.224-225.

> essas cargas. A dificuldade está na determinação correta da 'capacidade tributária individual'. (...) Não basta, pois, a regra de isonomia estabelecida no caput do art. 5º, para concluir que a igualdade perante a tributação está garantida. O constituinte teve consciência de sua insuficiência, tanto que estabeleceu que é vedado instituir tratamento desigual entre contribuinte que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (art. 150, II). Mas também consagrou a regra pela qual, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, §1º). É o princípio que busca a justiça fiscal na distribuição do ônus fiscal na capacidade contribuinte, já discutido antes. Aparentemente, as duas regras se chocam Uma veda tratamento desigual; outra autoriza. Mas em verdade ambas se conjugam na tentativa de concretizar a justiça tributária. A graduação, segundo a capacidade econômica e personalização do imposto, permite agrupar os contribuintes em classes, possibilitando tratamento tributário diversificado por classes sociais, e, dentro de cada uma, que constituem situações equivalentes, atua o princípio da igualdade".

Para Ricardo Lobo Torres[297] a igualdade esculpida no art. 150, II, da CR-88 se diferencia daquela prevista no art. 5º, *caput,* pois enquanto esta impõe sentido afirmativo, aquela se manifesta de forma negativa. Nas palavras do mencionado autor, a proibição de desigualdade (ou seja, a imposição da igualdade), de que trata o art. 150, II, da Constituição, "é o contraponto fiscal, sob forma negativa, do princípio proclamado afirmativamente *caput* do art. 5º".

Nessa toada, a Carta de 1988, em seu artigo 151, I, da CR-88, proíbe a União de instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique **distinção** ou **preferência** em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, **admitida, entretanto**, **a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.**

Desta feita, considerando que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil consubstancia a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e **regionais** — a teor do artigo 3º, III, da CR-88 — o constituinte originário estabeleceu exceção à vedação de tratamento privilegiado, na hipótese em que o discrímen favoreça à redução das disparidades inter-regionais.

[297] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 11 ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2004, pp. 75-76.

Humberto Ávila analisa a igualdade a partir de três perspectivas: 1. a igualdade como um postulado normativo; 2. a igualdade como princípio; e 3. a igualdade como regra.

A **igualdade como um postulado normativo** tem como função servir de instrumento para o operador do Direito aplicar a norma ideal ao caso concreto. Nas palavras de Humberto Ávila, a igualdade seria uma "metanorma de aplicação de outras", ou seja, como postulado normativo, a igualdade dirige e estrutura a interpretação e a aplicação de princípios e regras, uma vez que a igualdade nada especifica quanto aos bens ou fins utilizados para igualar ou diferenciar.

O pensador traz como exemplo prático o RE 78.927[298], de 23 de agosto de 1974, em que o Supremo Tribunal Federal analisou a imposição do imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISSQN), de competência dos Municípios, sobre as construções. Para melhor compreensão, cabe transcrever a ementa do acórdão prolatado, cuja relatoria foi do Ministro Aliomar Baleeiro:

> **Recurso Extraordinário nº 78.927-RJ.**
>
> EMENTA: Imposto Municipal de Serviços. Construção para a própria empresa.
>
> I. O item 19, da lista de serviços tributáveis pelo Município, do Decreto-Lei n.834/69, nos termos do art. 24, II, da CF de 1969, só abrange as construções "por empreitada, subempreitada ou administração".
>
> II. A lista do Dec.Lei 834 é taxativa e não pode ser ampliada por analogia, ex vi do art. 96 do CTN. Não são tributáveis as construções que a empresa imobiliária realiza para si própria, ainda que para revender.

Na visão de Humberto Ávila, a Corte Suprema brasileira, no exemplo trazido à colação, utilizou a igualdade "como uma norma que verte parâmetros para a aplicação de outra: a norma legal não poderia ser 'aplicada' por meio de analogia. Uma metanorma, portanto". Nessa toada, Ricardo Lobo Torres[299] professa que o princípio da igualdade é desprovido de conteúdo próprio, sendo preenchido por "outros valores, como a justiça, a utilidade e a liberdade".

Já **a igualdade como princípio**, ela própria é utilizada como ponderação, ou seja, na existência de um aparente conflito de normas, o princípio da igualdade serve de base para encontrar a melhor solução, ou a solução mais razoável. Aqui, Humberto Ávila ilustrou com um exemplo extraído da jurisprudência do STF, em sede de controle concentrado e abstrato, na ADI 1276-SP[300], cuja ementa expressa:

[298] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 78.927**. Julgamento em 23.08.74, publicado no DJU em 04.1.74. Disponível em <**www.stf.jus.br**. Pesquisa realizada em 15.03.2009.

[299] TORRES (2004). pp. 76-77. Cf. o autor: "privilégio é a permissão para fazer ou deixar de fazer alguma coisa contrário ao direito comum. Pode ser negativo, como o privilégio fiscal consistente nas isenções e reduções de tributos que impliquem sempre concessão contrária à lei geral. Pode ser positivo, como o privilégio financeiro representado pelos incentivos, subvenções, subsídios e restituições de tributo, que consubstanciam a concessão de tratamento preferencial a alguém". Ensina ainda o autor que a **regra proibitiva da desigualdade** se desdobra, basicamente, em dois princípios: "a) proibição de privilégios odiosos; b) proibição de discriminação fiscal". Tais princípios representam garantias às liberdades do indivíduo (vide arts. 150, II, 151 e 152, da CRFB/88).

[300] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. **ADI1276 / SP** - Relator(a): Min. ELLEN GRACIE. Julgamento: 29/08/2002 - Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Disponível em <**www.stf.jus.br**. Pesquisa realizada em 15.03.2009.

ADI1276 / SP — SÃO PAULO
AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE
Relator(a): Min. ELLEN GRACIE
Julgamento: 29/08/2002 — Órgão Julgador: Tribunal Pleno
Ementa

Ao instituir incentivos fiscais a empresas que contratam empregados com mais de quarenta anos, a Assembléia Legislativa Paulista **usou o caráter extrafiscal** que pode ser conferido aos tributos, para estimular conduta por parte do contribuinte, sem violar os princípios da igualdade e da isonomia. Procede a alegação de inconstitucionalidade do item 1 do § 2º do art. 1º, da Lei 9.085, de 17/02/95, do Estado de São Paulo, por violação ao disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Em diversas ocasiões, este Supremo Tribunal já se manifestou no sentido de que isenções de ICMS dependem de deliberações dos Estados e do Distrito Federal, não sendo possível a concessão unilateral de benefícios fiscais. Precedentes ADIMC 1.557 (DJ 31/08/01), a ADIMC 2.439 (DJ 14/09/01) e a ADIMC 1.467 (DJ 14/03/97). Ante a declaração de inconstitucionalidade do incentivo dado ao ICMS, o disposto no § 3º do art. 1º desta lei, deverá ter sua aplicação restrita ao IPVA. Procedência, em parte, da ação. (grifo nosso).

No caso acima, o STF utilizou o método interpretativo da ponderação[301], sopesando de um lado "o princípio da igualdade medido pelo critério da capacidade contributiva; e de outro, o princípio da proteção ao trabalho e da solidariedade social", assevera Humberto Ávila[302].

Ainda, dentre os argumentos apresentados pela Ministra-Relatora Ellen Gracie está a possibilidade de acesso às oportunidades de trabalho às pessoas com mais de 40 anos, as quais tem, em regra, sido preteridas em favor de pessoas mais jovens. O benefício fiscal conferido pelo Estado de São Paulo tem a finalidade de incentivar empregadores a contratar aquelas pessoas. Nesse contexto, a igualdade consubstancia "norma garantidora de um ideal de igualdade de chances", pontua o mencionado autor[303].

Merece, ainda, destacar excertos do relatório da ADI supracitada, para melhor compreensão deste tópico. Conforme aponta a Ministra-Relatora Ellen Gracie:

ADI 1.276-2/SP — STF

VOTO: A senhora Ministra Ellen Gracie (relatora): não me parece razoável a alegação de ofensa aos princípios da igualdade e da isonomia.

Ao instituir incentivos fiscais a empresas que contratam empregados com mais de quarenta anos de idade, por meio da Lei n. 9.085/95, a Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo procurou atenuar um qua-

[301] Nesse sentido, *vide* ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais.** Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2008, pp. 584 et seq.

[302] ÁVILA. Op. Cit. p. 135.

[303] ÁVILA. Op. Cit. p.. 136.

> dro característico do mercado de trabalho brasileiro: os obstáculos para que as pessoas de meia-idade consigam ou mantenham seus empregos. Pretende, assim, compensar uma vantagem que, notadamente, os mais jovens possuem no momento de disputar vagas no mercado de trabalho.

Por fim, a terceira perspectiva seria **a igualdade como regra,** a qual, ao lado da igualdade como postulado, também funciona como norma-instrumento de aplicação de outras normas. Ensina Humberto Ávila que, nesta hipótese, a igualdade serve como "norma que pré-exclui, da competência do Poder Legislativo, o poder para exercer a sua competência, usando determinadas medidas de comparação. Trata-se de uma norma material". Para melhor entendermos esta face da igualdade, vejamos o exemplo trazido pelo autor em tela, consolidado na ADI 2652, da relatoria do Ministro Mauricio Correa, de 08 de maio de 2003, cuja ementa vale a transcrição:

> **ADI2652 / DF — DISTRITO FEDERAL —**
> **Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA**
> **Julgamento: 08/05/2003 — Órgão Julgador: Tribunal Pleno**
> EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPUGNAÇÃO AO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 14 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, NA REDAÇÁO DADA PELA LEI 10358/2001. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO. 1. Impugnação ao parágrafo único do artigo 14 do Código de Processo Civil, na parte em que ressalva "os advogados que se sujeitam exclusivamente aos estatutos da OAB" da imposição de multa por obstrução à Justiça. Discriminação em relação aos advogados vinculados a entes estatais, que estão submetidos a regime estatutário próprio da entidade. **Violação ao princípio da isonomia** e ao da inviolabilidade no exercício da profissão. Interpretação adequada, para afastar o injustificado discrímen. 2. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente para, sem redução de texto, dar interpretação ao parágrafo único do artigo 14 do Código de Processo Civil conforme a Constituição Federal e declarar que a ressalva contida na parte inicial desse artigo alcança todos os advogados, com esse título atuando em juízo, independentemente de estarem sujeitos também a outros regimes jurídicos.

Conforme se infere da decisão acima mencionada, a igualdade concretizando uma regra pode ser utilizada para modular a aplicação de regra de competência legislativa de um Ente Político, a fim de afastar possíveis discriminações ao exercício de atividades profissionais idênticas, apenas exercidas em caráter distintos, porquanto os advogados públicos são regidos por regras publicistas.

Por sua vez, o subprincípio da capacidade contributiva possui pelo menos **duas dimensões básicas**: a primeira projeta-se no plano horizontal, hipótese em que a aferição da capacidade econômica é realizada em relação a contribuintes que se encontram na mesma situação. Ou seja, cuida-se aqui de se descortinar o princípio da isonomia em sentido formal para equiparar situações semelhantes e estabelecer limites às políticas que objetivem implementar tratamento distintivo.

A segunda dimensão exterioriza-se no sentido vertical, hipótese em que, além da necessária correlação lógica e pertinência entre as razões que dão suporte à desigualdade pretendida, assim como a proporcionalidade da medida aplicada para diferenciar os distintos tratamentos tributários, conforme já destacado, deve o legislador ordinário e o aplicador da lei observar dois limites: um limite inferior e um limite superior, correspondentes, respectivamente, ao mínimo existencial dos contribuintes e à vedação de utilização do tributo com efeito confiscatório.

Acerca do princípio do mínimo existencial, merece relevo a contribuição de Ricardo Lobo Torres[304]:

> o mínimo existencial exibe características básicas dos direitos da liberdade: é pré-constitucional, vez que inerente à pessoa humana; constitui direito público subjetivo do cidadão, não sendo outorgado pela ordem jurídica, mas condicionando-a, tem validade *erga omnes,* aproximando-se do conceito e das consequências do estado de necessidade; não se esgota no elenco do art. 5º da Constituição, nem em catálogo preexistente; é dotado de historicidade, variando de acordo com o contexto social.

Nessa senda, cumpre esclarecer que a Carta de 1988, malgrado não consagre de forma explícita o direito ao mínimo existencial, é possível extraí-lo de vários artigos, como por exemplo: no artigo 3°, que trata dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, como a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais; no art. 7º, inciso IV, que contempla o salário mínimo; nas imunidades tributárias, consoante o disposto nos artigos 5°, incisos LXXIII, LXXIV; 153, par. 4°, inciso II; e art. 195, inciso II, entre outros[305].

Por fim, cabe mencionar a relação entre o princípio da vedação tributo confiscatório e o princípio da capacidade econômica ou capacidade contributiva. Conforme se verifica no texto constitucional de 1988, art. 150, IV, a utilização de tributo como forma de confiscar o patrimônio do particular é proibido. A *ratio* da referida vedação se subsume em dois fundamentos também previstos na Carta de 1988: o direito fundamental de propriedade (vide arts. 5º, inciso XXII e 170, inciso II), matéria abordada na aula sobre

[304] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. III. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2000. p. 144-146. Para o autor "a proteção do mínimo existencial no plano tributário, sendo pré-constitucional como toda e qualquer imunidade, está ancorada na ética e se fundamenta na liberdade, ou melhor, nas condições iniciais para o exercício da liberdade, na ideia de felicidade, nos direitos humanos e no princípio da igualdade".

[305] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. III. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2000. 141-142. O direito ao mínimo existencial também não encontra amparo expresso nas constituições estrangeiras, com exceção da Carta canadense e da japonesa, onde se infere a presença de tal direito, explica o autor: "o art. 36, da Constituição do Canadá, estabelece que o Parlamento deverá adotar medidas para a) promover a igualdade de chances de todos os canadenses na procura do seu bem-estar; b) favorecer o desenvolvimento econômico para reduzir a desigualdade de chances;" e o art. 25, da Carta Política japonesa, dispõe: " Todos terão direito à manutenção de padrão mínimo de subsistência cultural e de saúde."

o Poder de Tributar; e a capacidade econômica do contribuinte (inserta no art. 145, §1º).

Para Ricardo Lobo Torres, a vedação do tributo confiscatório consubstancia uma imunidade tributária necessária para garantir o patrimônio do particular[306].

Por fim, saliente-se que a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal estende o princípio da vedação ao confisco também às **multas** e não apenas aos **tributos**, que não se confundem com aquelas:

> **RE 754554 AgR**[307]
>
> E M E N T A: RECURSO EXTRAORDINÁRIO — ALEGADA VIOLAÇÃO AO PRECEITO INSCRITO NO ART. 150, INCISO IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL — CARÁTER SUPOSTAMENTE CONFISCATÓRIO DA MULTA TRIBUTÁRIA COMINADA EM LEI — CONSIDERAÇÕES EM TORNO DA PROIBIÇÃO CONSTITUCIONAL DE CONFISCATORIEDADE DO TRIBUTO — CLÁUSULA VEDATÓRIA QUE TRADUZ LIMITAÇÃO MATERIAL AO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E **QUE TAMBÉM SE ESTENDE ÀS MULTAS DE NATUREZA FISCAL** — PRECEDENTES — INDETERMINAÇÃO CONCEITUAL DA NOÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO — DOUTRINA — PERCENTUAL DE 25% SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO — "QUANTUM" DA MULTA TRIBUTÁRIA QUE ULTRAPASSA, NO CASO, O VALOR DO DÉBITO PRINCIPAL — EFEITO CONFISCATÓRIO CONFIGURADO — OFENSA ÀS CLÁUSULAS CONSTITUCIONAIS QUE IMPÕEM AO PODER PÚBLICO O DEVER DE PROTEÇÃO À PROPRIEDADE PRIVADA, DE RESPEITO À LIBERDADE ECONÔMICA E PROFISSIONAL E DE OBSERVÂNCIA DO CRITÉRIO DA RAZOABILIDADE — AGRAVO IMPROVIDO.
>
> **RE 657372 AgR**[308]
>
> Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MULTA FISCAL. CARÁTER CONFISCATÓRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 150, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AGRAVO IMPROVIDO. I — Esta Corte firmou entendimento no sentido de que **são confiscatórias as multas** fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido. Precedentes. II — Agravo regimental improvido.

Cabe ressaltar que o Supremo Tribunal Federal ao julgar a ADI nº 551/RJ e o Recurso Extraordinário 91.707, também expressou o mesmo entendimento histórico, no sentido de que as **multas tributárias**, sejam elas por

[306] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 11 ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1993, p, 56.

[307] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE 754554 AgR**.** Segunda Turma, Rel. Min. Celso de Mello. Julgamento em 22.10.2013. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 09.07.2014. Decisão unânime.

[308] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE 657372 AgR. Segunda Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em 28.05.2013. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 09.07.2014. Decisão unânime.

descumprimento de obrigações **acessórias**, **punitivas** ou **moratórias**, em todas elas deve ser respeitado o limite de 100% do valor da obrigação principal, sob pena de violação ao princípio da vedação ao confisco.

> **ADI 551**[309]
> EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DOSPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua conseqüência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente.
>
> **RE 91.707**[310]
> ICM. REDUÇÃO DE MULTA DE FEIÇÃO CONFISCATORIA. TEM O S.T.F. ADMITIDO A REDUÇÃO DE MULTA MORATORIA IMPOSTA COM BASE EM LEI, QUANDO ASSUME ELA, PELO SEU MONTANTE DESPROPORCIONADO, FEIÇÃO CONFISCATORIA. DISSIDIO DE JURISPRUDÊNCIA NÃO DEMONSTRADO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.

Por fim, vale ressaltar que, recentemente, o Supremo Tribunal Federal não apenas reafirmou esse entendimento de que a multa em patamar acima de 100% do valor do tributo seria considerada como confiscatória, como também entendeu que o patamar para se considerar a multa moratória como confiscatória seria de 20%, nos seguintes termos:

> "EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. MULTA PUNITIVA DE 120% REDUZIDA AO PATAMAR DE 100% DO VALOR DO TRIBUTO. ADEQUAÇÃO AOS PARÂMETROS DA CORTE. A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. É a sanção prevista para coibir a burla à atuação da Administração tributária. Nessas circunstâncias, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, deve ser reconhecida a possibilidade de aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria. A Corte tem firmado entendimento

[309] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. ADI 551. Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão. Julgamento em 24.10.2002. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 09.07.2014. Decisão unânime.

[310] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE 91707. Segunda Turma, Rel. Min. Moreira Alves. Julgamento em 11.12.1979. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 09.07.2014. Decisão unânime.

no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que a abusividade revela-se nas multas arbitradas acima do montante de 100%. Entendimento que não se aplica às multas moratórias, que devem ficar circunscritas ao valor de 20%. Precedentes. O acórdão recorrido, perfilhando adequadamente a orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, reduziu a multa punitiva de 120% para 100%. Agravo regimental a que se nega provimento." (STF, Primeira Turma, Ag. Reg. no RE nº 836.828/RS, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe em 9.2.2015.)

"EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA DE 30%. CARÁTER CONFISCATÓRIO RECONHECIDO. INTERPRETAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO À LUZ DA ESPÉCIE DE MULTA. REDUÇÃO PARA 20% NOS TERMOS DA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE. 1. É possível realizar uma dosimetria do conteúdo da vedação ao confisco à luz da espécie de multa aplicada no caso concreto. 2. Considerando que as multas moratórias constituem um mero desestímulo ao adimplemento tardio da obrigação tributária, nos termos da jurisprudência da Corte, é razoável a fixação do patamar de 20% do valor da obrigação principal. 3. Agravo regimental parcialmente provido para reduzir a multa ao patamar de 20%." (STF, Primeira Turma, Ag. reg. no AI nº 727.872/RS, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe em 15.5.2015.)

AULA 11 — A IRRETROATIVIDADE, AS ANTERIORIDADES E A LIBERDADE DE TRÁFEGO.

ESTUDO DE CASO (RE 584.100— RG 37)

A lei nº 11.601, de 19.12.2003 do Estado de São Paulo aumentou a alíquota do ICMS de 17% para 18% por tempo determinado, até 31.12.2004, nos seguintes termos:

> Até 31 de dezembro de 2004, a alíquota de 17% (dezessete por cento), prevista no inciso I do artigo 34 da Lei nº 6.347, de 1º de março de 1989, fica elevada em 1 (um) ponto percentual, passando para 18% (dezoito por cento).

Em dezembro de 2004, foi editada a Lei nº 11.813/04 do mesmo Estado, cujo art. 1º determinou a prorrogação do citado aumento até 31.12.2005, verbis:

> Fica prorrogado até 31 de dezembro de 2005 o disposto na Lei nº 11.601, de 19 de dezembro de 2003, que estabelece que a alíquota de 17% (dezessete por cento) prevista no inciso I do artigo 34 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, fica elevada em 1(um) ponto percentual, passando para 18% (dezoito por cento).

É constitucional a exigência de que trata a Lei 11.813, editada em dezembro de 2004 em relação aos fatos geradores ocorridos no período entre 01.01.2005 até 17.03.2005?

1. INTRODUÇÃO

Após o estudo dos aspectos gerais das limitações constitucionais do poder de tributar, do princípio da legalidade e dos princípios da isonomia e da capacidade econômica do contribuinte, cumpre agora examinarmos outros princípios que se fundamentam tanto no valor segurança jurídica como na justiça fiscal, como é o caso dos princípios da irretroatividade, das anterioridades, clássica e nonagesimal e da liberdade de tráfego. Apesar de ser possível associar cada um dos princípios constitucionais tributários de forma direta e objetiva a determinado valor específico, nos parece que esses princípios se vinculam, ao mesmo tempo, aos dois valores (segurança jurídica e justiça

fiscal), em suas diversas dimensões, ainda que aparentemente conflitantes em determinadas circunstâncias de fato.

2. A IRRETROATIVIDADE

A norma jurídca é expedida, em regra, para ser aplicada aos acontecimentos e eventos a ela posteriores, salvo os casos excepcionais, como é a hipótese, por exemplo, da lei que concede a remissão[311] ou a anistia[312], a eficácia da norma é direcionada para o futuro. Da mesma forma, o artigo 106 do CTN estabelece algumas hipóteses em que se admite a denominada retroatividade benéfica.

A Constituição fixa como princípio geral a irretroatividade **relativa** da lei, na medida em que pode alcançar os fatos passados se não afrontar o *direito adquirido*, o *ato jurídico perfeito* ou a *coisa julgada*. Nessa linha, o artigo 6º da Lei de Introdução ao Código Civil dispõe que a lei em vigor tem efeito imediato e geral, respeitados o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, todos protegidos pelo manto do artigo 5º, XXXVI, da CR-88.

Dessa forma, consagra que a lei nova não pode alterar os efeitos do ato "já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou" (artigo 6º, § 1º da LICC — ato jurídico perfeito), dos "direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício, ou condição preestabelecida inalterável, a arbítrio de outrem (artigo 6º, § 2º da Lei de Introdução ao Código Civil — direito adquirido) nem da "*decisão judicial de que já não caiba recurso"* (artigo 6º, § 3º, da LICC — coisa julgada). Luciano Amaro[313] ao examinar a matéria ensina

> Como princípio geral, a Constituição prevê a irretroatividade relativa da lei, ao determinar que esta não pode atingir o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (art. 5º, XXXVI); há, ainda, outras vedações à aplicação retroativa da lei (de que é exemplo a que decorre do item XXXIX do mesmo artigo: "não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal"). **Obedecidas as restrições, a lei pode, em princípio, voltar-se para o passado, se o disser expressamente ou se isso decorrer da própria natureza da lei; se nada disso ocorrer, ela vigora para o futuro**. (grifo nosso)

A Constituição de 1988, considerando a necessidade de resguardar essas situações jurídicas já estabilizadas e resguardadas pelo art. 5º, XXXVI, conferindo relevância ao valor *segurança jurídica*, protege o contribuinte, ao proibir a exigência de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou majorado, consoante

311 A **remissão**, que em sentido comum significa perdão, é uma das formas de extinção do crédito tributário, nos termos do inciso IV do art. 156 do CTN. A remissão alcança todo o montante exigível, o que inclui tanto o **tributo** como os seus consectários, como a **atualização monetária**, os **juros**, de mora ou não, e bem assim a **multa** pelo descumprimento da obrigação, acaso incidente.

312 A **anistia**, que abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriomente à vigência da lei que concede, é modalidade de exclusão do crédito tributário, ao lado da isenção, consoante o disposto no art. 175, II, e 180, 181 e 182 do CTN.

313 AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 11 ed. rev. e atual. São Paulo; Editora Saraiva, 2005, p. 118.

o disposto no seu artigo 150, III, o qual se dirige tanto ao legislador quanto ao aplicador da lei e possui a seguinte redação:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> III — cobrar tributos:
> a) em relação a fatos geradores[314] ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (...)

O Ministro Celso de Mello, ao relatar a ADI 712-2 [315], sustentou que "o princípio da irretroatividade da lei tributária deve ser visto e interpretado como garantia constitucional em favor dos sujeitos passivos da atividade estatal no campo da tributação" e asseverou:

> Trata-se, na realidade, à semelhança dos demais postulados inscritos no art. 150 da Carta Política, de princípio que — por traduzir limitação ao poder de tributar — é tão-somente oponível pelo contribuinte à ação do Estado
> É preciso ter em mente que, a partir de razões de ordem histórica e política, foram instituídos, em nosso sistema de direito positivo, mecanismos de proteção jurídica, destinados a tutelar os direitos subjetivos do contribuinte em face da atividade tributante do Poder Público.
> Esses direitos, fundados em princípios de extração constitucional, somente pelo contribuinte podem ser reclamados, sendo, em consequência, defeso ao Estado invocá-los em desfavor do sujeito passivo da obrigação tributária.
> Não foi por outra razão que o Supremo Tribunal Federal, tendo presentes a titularidade subjetiva desses direitos e os destinatários das correspondentes limitações, reconheceu a possibilidade de imediata incidência da lei tributária benéfica e, até mesmo, de sua aplicação retroativa (RT 459/234). Nesse pronunciamento, esta Corte reafirmou, na esteira da doutrina (...), que esses princípios limitadores da atividade tributária constituem garantias individuais outorgadas ao contribuintes, e não instrumentos de tutela das pretensões estatais manifestadas pelo Fisco.
> **Os princípios constitucionais tributários, desse modo, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal**. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado,

[314] Conforme salienta Luciano Amaro a rigor não se trata de fato **gerador**, pois "o fato anterior à vigência da lei que institui tributo não é gerador. Só se pode falar em fato gerador anterior à lei quando esta aumente (e não quando institua) tributo. O que a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova, que criou ou aumentou tributo, o fato pretérito, que, portanto, continua sendo não gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência." AMARO. Op. Cit. p.118.

[315] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. ADI 712, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello. Julgamento em 07.10.1992. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 10.07.2010. Decisão por maioria de votos. A parte relevante da ementa dispõe: "O exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos juridicos positivados no texto constitucional que, de modo explicito ou implicito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações a competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributarias existentes. os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, **constituiem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal**. desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do estado, esses postulados tem por destinatario exclusivo o poder estatal, que se submete a imperatividade de suas restrições. - **o princípio da irretroatividade da lei tributaria deve ser visto e interpretado, desse modo, como garantia constitucional instituida em favor dos sujeitos passivos da atividade estatal no campo da tributaçã**o. Trata-se, na realidade, a semelhanca dos demais postulados inscritos no art. 150 da carta politica, de princípio que - por traduzir limitação ao poder de tributar - e tão-somente oponível pelo contribuinte a ação do

> esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições. (grifo nosso)

Nesses termos, o princípio da irretroatividade da lei tributaria é definido pelo STF como mais um **direito individual** outorgado aos particulares pelo ordenamento estatal, razão pela qual é insuscetível de supressão sequer por emenda constitucional. Dessa forma, **o núcleo central** do princípio da **irretroatividade**, analogamente ao que ocorre com os princípios da **legalidade,** da **igualdade** e da **anterioridade**, este último a ser apresentado a seguir, possui dupla natureza jurídica, haja vista consubstanciar limitação constitucional ao poder de tributar, nos termos do art. 150, III, a, da CR-88 e, também, ao mesmo tempo, constituir ccláusula pétrea implícita, a teor do disposto no art. 5º, § 2º, c/c art. 60, §4º, IV, da CR-88.

Não obstante o exposto, cumpre destacar que o Código Tributário Nacional, em seus artigos 105, 106 e 116, estabelece hipóteses em que a **lei nova** aplica-se imediatamente não apenas aos fatos futuros, mas também em relação àqueles qualificados e denominados como **pendentes,** assim como a determinados fatos **pretéritos**. Dipõem esses dispositivos do CTN:

> Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos **pendentes**, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa **nos termos do artigo 116**.

> Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
> I — em qualquer caso, quando seja expressamente **interpretativa**, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
> II — tratando-se de **ato não definitivamente julgado**:
> a) quando deixe de defini-lo como infração;
> b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
> c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

> Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:
> I — tratando-se de **situação de fato**, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

Estado. - em princípio, nada impede o poder público de reconhecer, em texto formal de lei".

II — tratando-se da **situação jurídica**, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

A compreensão da aplicabilidade do princípio da irretroatividade, princípio constitucional tributário fundamental de proteção dos contribuintes, em face das exceções de que tratam os artigos 105 e 116 do CTN, quanto aos fatos geradores **pendentes**, pressupõe o aprofundamento do exame dos **aspectos temporal** e **material** do fato gerador da obrigação tributária.

Em relação ao **aspecto material** existem diversas classificações, destacando-se aquela que distingue o **fato gerador simples** do **fato gerador complexo**.

O fato gerador simples seria aquele formado por apenas um evento, ou seja, constitui-se apenas de um ato ou fato e se exaure no próprio momento de sua ocorrência. Sob o ponto de vista **temporal** o fato gerador **simples** é qualificado como **instantâneo**, assim definido tendo em vista que o seu surgimento e a sua extinção ocorrem no mesmo momento, isto é, em um ponto no tempo, e não ao longo de um período. Dessa forma se vinculam dois aspectos distintos do fato gerador, o **material** e o **temporal**.

Exemplo de fato gerador simples é aquele que ocorre em determinado instante no tempo, como a saída da mercadoria (aspecto temporal) do estabelecimento (aspecto espacial) do contribuinte industrial (aspecto pessoal) por determinado preço (aspecto quantitativo), hipótese de circulação (aspecto material) relacionada à incidência do ICMS, imposto de competência estadual. Conclui-se, dessa forma, que nesse caso o fato gerador além de simples é também instântaneo.

Por outro lado, o fato gerador complexo compreende um conjunto de atos, fatos ou situações jurídicas da mesma espécie que ocorrem periodicamente, sendo todos eles conexos e necessários à determinação da obrigação tributária. Sob a perspectiva temporal os fatos e eventos que ensejam a ocorrência do fato gerador se caracterizam por se protrairem no tempo, se realizam ao longo e entre dois termos, inicial e final, que são afastados temporalmente. Assim sendo, esses fatos geradores além de complexos são periódicos.

As características materiais e temporais do denominado fato gerador simples e instântaneo facilitam a identificação do regime jurídico aplicável, a determinação da lei de regência e disciplina do evento a ensejar a tributação, nos termos do art. 144 do CTN[316]. Para tanto basta identificar aqueles casos ou fatos que ocorrem antes ou depois da sanção, promulgação e publicação da norma impositiva.

Em sentido diverso, as múltiplas possibilidades quanto à definição do exato momento em que se consuma ou ocorre o fato gerador complexo ou periódico — se ocorre (a) no momento de seu termo inicial, (b) ao longo do período[317], ou (c) em seu termo final — dificulta a determinação da lei aplicável, na hipótese de alteração do regime jurídico durante o prazo da for-

[316] O art. 142 do CTN define o lançamento como o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Por sua vez, o artigo 144 do mesmo CTN estabelece que **o lançamento deve se reportar à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada**. Ressalva, entretanto, a aplicação ao lançamento da legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, **tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.** Assim, incidente a regra geral, prevista no *caput* do art. 144, no sentido de aplicabilidade do regime jurídico vigente à data da ocorrência do fato gerador (*tempus regit actum*), vislumbra-se a possibilidade da ocorrência da denominada **ultratividade** da lei tributária já revogada.

[317] Nessa hipótese seria necessária a possibilidade de individualização dos eventos (receitas, rendimentos e despesas dedutíveis) que fundamentam a cobrança do tributo e segmentação da apuração ou antecipação parcial da cobrança ao longo do exercício financeiro (vide **RE 231924**).

mação da obrigação tributária, isto é, enquanto o fato gerador ainda está em curso no momento em que é editada a lei nova.

Um exemplo que ilustra bem essa questão é o do Imposto de Renda, haja vista possuir fato gerador complexivo e periódico, na medida em que é usualmente apurado ao longo de um período, tradicionalmente fixado de acordo com o exercício financeiro, sendo necessário alcançar o final do período[318] para se saber exatamente qual é a base de cálculo do imposto — apuração de receitas e despesas dedutíveis e não dedutíveis para determinação do montante sobre o qual se aplica a alíquota pertinente. A possibilidade de segmentação do exercício financeiro para a determinação e apuração parcial do tributo ao longo do período ou em relação a parcela do ano-base é matéria que pressupõe o estudo do conceito de renda[319] para os efeitos da incidência do imposto federal[320], análise cujo exame detalhado extrapola o conteúdo desta aula.

De acordo com os citados dispositivos do CTN (art. 105 e 116), podemos concluir que a legislação tributária aplica-se imediatamente não apenas aos fatos futuros mas também aos **pendentes**. Dessa forma, em relação aos denominados fatos geradores complexos, como compatibilizar o CTN com o disposto no supratranscrito artigo 150, III, "a" da CR-88, dispositivo constitucional que dispõe sobre o princípio da irretroatividade e segundo o qual não se pode cobrar tributos antes da vigência da lei que os tenha instituído ou majorado? Em suma, foi o artigo 105 do CTN recepcionado pela Constituição de 1988?

A matéria é especialmente relevante no que se refere às alterações da legislação do imposto de renda durante o denominado ano-base, período de formação da renda tributável, em especial em função do disposto na Súmula 584 do STF, cujo enunciado prescreve:

> Ao Imposto de Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.

De acordo com a literalidade do enunciado, seria possível alterar a legislação que disciplina o imposto de renda de determinado exercício financeiro até o último dia do próprio ano de formação e ocorrência dos eventos a ensejar a cobrança do imposto (31.12.XX do ano-base), haja vista que bastaria que a lei estivesse vigente[321] no ano subsequente, aquele em que se deve apresentar a declaração.

Na mesma linha parece apontar o AI-AgR 333209 e os Embargos de Declaração do mesmo recurso, cujo voto do relator, ao transcrever aquele prolatado pelo relator do AI 178.376, menciona de forma expressa a aplicabilidade do art. 105 do CTN aos denominados fatos geradores pendentes, mesmo após a entrada em vigor da CR-88.

[318] A Lei nº 8.383/91, de 31.12.1991, introduziu o denominado "sistema de bases correntes" para as pessoas jurídicas, segundo o qual as empresas passariam a sujeitar-se ao pagamento do Imposto de Renda (IRPJ) tão logo as receitas fossem auferidas e contabilizadas, sem a necessidade de findar-se o exercício financeiro. A Lei introduziu diversas modificações em relação à disciplina do Imposto de Renda das pessoas físicas e jurídicas. Em relação às empresas, dentre outras obrigações, o artigo 38 da lei estabeleceu que, a partir de janeiro de 1992, elas deveriam apurar mensalmente o imposto devido a fim de recolhê-lo no mês subsequente. Após a edição da lei, a base de cálculo do IR, além de ser apurada mensalmente, passou a ser também convertida em UFIR, incidindo sobre ela a alíquota do imposto. Estabeleceu-se, ainda, um calendário para apresentação da declaração de ajuste anual com a consolidação mensal dos resultados. Tal sistemática foi adotada para todos os contribuintes — tanto os optantes do regime de apuração pelo lucro real (voltado para grandes empresas), como aqueles inseridos na sistemática do lucro presumido (pequenas e médias empresas), ou do lucro arbitrado, enquadráveis na categoria do lucro presumido, mas que não fizeram a opção oportunamente. Quanto às empresas que optaram pelo regime de apuração do lucro real, a lei permitiu que recolhessem o imposto calculado por estimativa, tomando por base, em agosto de 1992, o imposto devido no ano anterior, desde que observassem exigência de apuração mensal dos resultados.

[319] O conceito de renda sob o ponto de vista econômico já foi brevemente analisado no bloco I, ocasião em que se apresentou a definição sugerida pelos economistas Robert M. *Haig* e Henry C. *Simons:* ("income is the money value of the net increase to an individual´s power to consume during a period. This equals to the amount actually consumed during the period plus net additions to

Em sentido diverso aponta o voto do Ministro Carlos Velloso na ADI 513, em especial nas páginas 77 e 78, segundo o qual deveria ocorrer a aplicação mitigada dessa Súmula em face do disposto no artigo 150, III, "a" da CR-88. Após transcrever a Súmula destaca o Ministo Velloso que, em face do princípio da irretroatividade estampado na CR-88, o regime jurídico aplicável ao imposto incidente sobre a renda de determinado exercício é aquele da lei vigente na data do acontecimento de cada evento ou conjunto de eventos individualizados (rendimentos e despesas dedutíveis) que constitui o fato complexo, e não aquele vigente no momento do termo final do exercício financeiro em que se realiza.

No Recurso Extraordinário 183.130/PR,[322] interposto pela União, se discute no STF a constitucionalidade do art. 1º, I, da Lei 7.988, de **28.12.89**, que elevou de 6% para 18% a alíquota do imposto de renda aplicável ao lucro decorrente de exportações incentivadas, apurado no **ano-base de 1989**. O julgamento encontra-se suspenso, face o pedido de vista do Min. Cezar Peluso, após o voto do Min. Eros Grau, em voto-vista, considerando constitucional a cobrança do imposto de renda pela alíquota majorada à luz da Súmula 584, conforme noticiado no Informativo STF nº 485 (de 22 a 26 de outubro de 2007)[323].

Por sua vez, no RE 592396[324], o mesmo STF reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, de modo que se uma lei que aumentou a alíquota do imposto de renda e que foi publicada dias antes do fim do ano pode ser aplicada a fatos ocorridos no mesmo exercício. No caso, foi interposto recurso extraordinário contra acórdão que entendeu constitucional a majoração da alíquota do imposto de renda incidente sobre exportações incentivadas a partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao ano-base de 1989, conforme dispõe o art. 1º, I, da Lei 7.888/89.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ), a Primeira Turma, no Resp 179.966-RS,[325] decidiu no sentido da inaplicabilidade da Súmula 584 do STF, em acórdão cuja ementa prescreve:

> 1. O fato gerador do Imposto de Renda identifica-se com a disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento (CTN, art. 116). Inaplicabilidade da Súmula 584/STF, construída à luz de legislação anterior ao CTN.
>
> 2. A tributação do Imposto de Renda decorre de concreta disponibilidade ou da aquisição de renda.
>
> 3. A lei vigente após o fato gerador, para a imposição do tributo, não pode incidir sobre o mesmo, sob pena de malferir os princípios da anterioridade e irretroatividade.
>
> 4. Precedentes jurisprudenciais.
>
> 5. Recurso não provido.

wealth. Net additions to wealth — saving — must be included in income because they represent an increase in potential consumption").

320 A definição do conteúdo e alcance da expressão "renda e proventos de qualquer natureza", fundamento de incidência do imposto de competência da União fixada no art. 153, III, da CR-88, é objeto de muita discussão e desencontros tanto na doutrina como na jurisprudência nacional. O inteiro teor do já citado Recurso Extraordinário 201465 revela o elevado grau de dissenso jurisprudencial entre os próprios Ministros do Supremo Tribunal Federal.

321 A publicação da lei que instituísse ou aumentasse o imposto de renda até 31.12 do ano-base garantiria a sua vigência no exercício subsequente, em obediência ao denominado princípio da anterioridade clássica, o qual será examinado a seguir.

322 BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE 183.130/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello. Julgamento em 07.10.1992. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 23.06.13. Decisão por maioria de votos.

323 Apesar de acompanhar o relator Min. Carlos Velloso, no sentido de conhecer e negar provimento ao recurso, o Min. Nelson Jobim destacou, inicialmente, a aplicabilidade da indigitada Súmula 584. Vide Informativo STF 419 (13 a 17 de março de 2006): "O Min. Nelson Jobim, presidente, em voto-vista, negou provimento ao recurso, acompanhando o voto do Min. Carlos Velloso, mas por outro fundamento. Inicialmente, confirmou o Enunciado da Súmula 584 do STF ("Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração"), orientação fixada ao fundamento de que, em razão de o fato gerador do imposto de renda ocorrer somente em 31 de dezembro, se a lei for editada antes dessa data, sua aplicação a fatos ocorridos no mesmo ano da edição não viola o princípio da irretroatividade".

Para complementar o estudo dessa questão, bem como introduzir o exame das anterioridades, do principio da capacidade contributiva e da vedação ao tributo confiscatório é indicada como leitura complementar os itens 4, 5, 7 e 8 do Capítulo IV (Página 140 à 156 e 161 a 168) do Livro AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 16ª ed. São Paulo; Editora Saraiva, 2010.

3. ASPECTOS GERAIS DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

O princípio da **anterioridade tributária** objetiva evitar a surpresa do contribuinte em relação à instituição de novo tributo ou o aumento daquele já existente, garantindo, dessa forma, que as famílias e as empresas possam planejar o impacto econômico da tributação sobre os respectivos orçamentos.

Trata-se, portanto, de princípio vinculado diretamente à segurança jurídica do contribuinte, o qual limita o poder de tributar e se qualifica, ao mesmo tempo, como "garantia individual", nos termos da ADI 939.

Desssa forma, é norma cujo seu **núcleo essencial** possui, conforme já salientado, nos mesmo termos dos princípios da **legalidade,** da **igualdade** e da **irretroatividade**, natureza jurídica dúplice, posto constituir limitação constitucional ao poder de tributar e, também, consubstanciar ccláusula pétrea implícita, a teor do disposto nos artigos 150, III, "b", 5º, § 2º, e 60, §4º, IV, da CR-88.

A regra geral é que nenhum tributo pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

É sabido que a Constituição exige que a lei instituidora ou majoradora do tributo, além de ser anterior à situação descrita na norma como ensejadora da exigência, em obediência ao princípio da **irretroatividade**, deve ser anterior ao **exercício financeiro** de incidência do tributo.

Conforme já estudado, a Anterioridade Tributária substituiu o denominado princípio da Anualidade Tributária, tendo em vista não haver atualmente qualquer vinculação ou subordinação do exercício da competência tributária à autorização parlamentar fixada em lei anual do orçamento (LOA).

No regime constitucional anterior, vigia apenas a anterioridade em relação ao exercício financeiro[326], o qual corresponde ao ano civil, ou seja, o único parâmetro que era utilizado para a verificação da adequação constitucional ou não da norma instituidora ou majoradora de tributo era a denominada **anterioridade genérica**, atualmente também designada como **anterioridade clássica**.

A Constituição de 1988 inovou ao instituir, ao lado da anterioridade em relação ao exercício financeiro, princípio aplicável aos tributos em geral, também a denominada **anterioridade nonagesimal** para as contribuições de que

[324] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE 592.396/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandodowski. Julgamento em 04.06.2009. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 23.06.2013. A decisão possui a seguinte ementa: "Ementa: Constitucional. Tributário. Imposto de renda sobre exportações incentivadas. Majoração de alíquota. Princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei tributária. Recurso Extraordinário 183.130/PR, Rel. Min. Carlos Velloso, que trata da mesma matéria e cujo julgamento já foi iniciado pelo plenário. Existência de repercussão geral".

[325] BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça. REsp 179966/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Milton Luiz Pereira. Julgamento em 21.06.2001. Brasília. Disponível em: <**http://www.stj.jus.br**>. Acesso em 08.03.2011. Decisão por unanimidade de votos.

[326] De acordo com o artigo 34 da Lei n° 4320/1964: "O exercício financeiro coincidirá com o ano civil".

trata o artigo 195, isto é, a nova limitação constitucional ao poder de tributar consagrada pelo constituinte originário, que exigia o transcurso de 90 (noventa) dias para que a nova disciplina jurídica (de aumento ou instituição) tivesse eficácia, somente era exigível das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, as quais, nos termos do art. 195, § 6º, até hoje não se submetem à **anterioridade genérica**.

Já em 2001, a Emenda Constitucional nº 33, ao introduzir os artigos 155, § 4º, IV, "c" e 177, § 4º, I, "b", excepcionou a aplicabilidade da anterioridade clássica (genérica), no tocante à redução e restabelecimento de alíquotas, em relação à Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico perinente às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (art. 177, § 4º, I, "b"), e, também, em relação ao ICMS monofásico incidentes sobre combustíveis e lubrificantes (art. 155, § 4º, IV, "c").

Posteriormente, em 2003, a Emenda Constitucional nº 42 acrescentou a alínea "c" ao inciso III do artigo 150, o que propiciou a ampliação da proteção e segurança jurídica conferida ao contribuinte. Para evitar a edição de leis ou medidas provisórias nos últimos dias do exercício financeiro, o que seria suficiente para contornar a limitação prevista na denominada **anterioridade genérica**, o constituinte derivado introduziu, ao lado da anterioridade clássica, como regra geral, para a produção de efeitos da lei que institua ou majore tributos, a exigência do transcurso de 90 (noventa) dias após a publicação da norma, ressalvadas as exceções que serão abaixo descritas,

Alguns autores utilizam a denominação **anterioridade nonagesimal** tanto para a hipótese criada pelo constituinte derivado no art. 150, III, "c", como aquela situação estabelecida pelo constituinte originário no art. 195, §6º, esta última aplicável somente às contribuições securitárias, conforme será abaixo apresentado.

Outros autores, como é o caso de Regina Helena Costa[327], preferem conferir designações distintas para as duas situações, denominando de **anterioridade nonagesimal** somente àquela determinada pelo constituinte originário, aplicável às contribuições que visam financiar a seguridade social, deixando a denominação **anterioridade especial** à hipótese criada pelo constituinte derivado, no citado art. 150, II, "c", aplicável aos tributos em geral.

Considerando que a regra é a mesma sob o ponto de vista prático, ou seja, que a norma que institui ou aumenta o tributo somente terá eficácia após o transcurso de 90 (noventa) dias a contar de sua publicação, será utilizada neste material, em ambos os casos, a mesma expressão, **anterioridade nonagesimal.**

Ou seja, apesar das distinções entre as hipóteses em que o princípio se aplica e bem assim dos diferentes dispositivos constitucionais em que se fundamentam, as expressões **anterioridade nonagesimal** ou **especial**, **mitigada, princípio da não surpresa** ou **novententa** serão usadas indistintamente,

[327] COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário:** Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2009. pp. 64-68.

independentemente se o caso concreto refere-se à contribuição visando o financiamento da seguridade social ou não.

Constata-se, dessa forma, que a matéria vem ganhando novos contornos e se tornando mais complexa ao longo do tempo, haja vista a combinação de dois fenômenos simultâneos: a ampliação da proteção do contribuinte com a introdução de novos instrumentos visando conferir maior flexibilidade à política extrafiscal do governo.

Importante destacar o disposto no enunciado da Súmula 669 do STF, que recentemente, em 17.6.2015, se transformou na Súmula Vinculante nº 50, a qual afasta a aplicabilidade do princípio da anterioridade às alterações dos prazos de recolhimento:

> Norma legal[328] que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade. (grifo nosso)

4. A ANTERIORIDADE CLÁSSICA E NONAGESIMAL

O princípio da anterioridade está disposto no artigo 150, III, "b" e "c", da CR-88, dispositivo que estabelece:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> (...)
> III — cobrar tributos:
> b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
> c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Nesses termos, como regra geral, após a edição da Emenda Constitucional n.º 42, de 19 de dezembro de 2003, além de ser vedada a cobrança de tributo "no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou" (Art. 150, III, "b"), a sua cobrança somente pode ocorrer após "noventa dias da data em que haja sido publicada a lei" (Art. 150, III, "c").

Ocorre, entretanto, que o § 1º do art. 150 da CR-88, com a sua redação também alterada pela citada EC nº 42/03, estabelece diversas exceções, tanto no que se refere à submissão à denominada anterioridade clássica de que trata

[328] O artigo 160 do CTN faculta à legislação tributária, conceito mais amplo do que o de lei tributária, conforme já examinado, fixar o tempo do pagamento. Na hipótese de omissão, isto é, se a legislação não fixar expressamente, o vencimento ocorre 30 (tinta) dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

o art. 150, III, "b", como em relação a chamada anterioridade nonagesimal, ou mitigada ou noventena, disciplinada na alínea "c" do inciso III do art. 150.

> § 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Conforme visto, segundo a alínea "b" do art. 150, que estabelece a denominada **anterioridade clássica**, editada a lei de imposição ou de majoração, a mesma somente passará a ter eficácia a partir do primeiro dia do exercício financeiro subsequente. Contudo, este princípio da anterioridade não se aplica ao II, IE, IPI e IOF (art. 150, § 1º, primeira parte), em razão das funções extrafiscais que imperam nesses impostos.Também não se submetem ao princípio da não surpresa genérica os empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I) bem como o imposto extraordinário de guerra, devido à urgência na instituição dessas exações (art. 154, II).

Por outro lado, a alínea "c" do inciso III do art. 150, que versa sobre a denominada **anterioridade nonagesimal**, preceitua que a lei editada para instituir ou aumentar o tributo somente passa a ter eficácia 90 dias após a data de sua publicação, havendo, entretanto, exceções fixadas na parte final do mesmo § 1º do art. 150 da CR-88. Não se aplica a anterioridade nonagesimal aos empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I) bem como ao imposto extraordinário de guerra, em razão da urgência na instituição dessas exações (art. 154, II), tributos que também não se submetem à anterioridade clássica. Também não se aplica essa anterioridade mitigada ao II, IE, IOF e ao IR e nas hipóteses de fixação da base de cálculo do IPVA e do IPTU.

Por sua vez, os demais tributos, como as taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições especiais de que tratam o art. 149, ressalvadas as contribuições de que trata o art. 195, submetem-se, em regra, às duas modalidades de anterioridade previstas no art. 150, III, "b" e "c", clássica e nonegesimal.

As contribuições instituídas para o financiamento da **seguridade social** de que tratam os incisos I, II, III e IV do art. 195, bem como as **outras contribuições de seguridade social** aludidas no § 4º do mesmo dispositivo, apesar de também serem estruturadas a partir do citado art. 149[329], enquadram-se no disposto no § 6º do art. 195, razão pela qual é afastada dessas subespécies de contribuições securitárias a aplicabilidade da denominada anterioridade

[329] Ao lado, portanto, das contribuições sociais gerais, das contribuições de intervenção no domínio econômico e das contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas. Conforme apresentado anteriormente, as contribuições sociais subdividem-se em (1) gerais; (2) de seguridade social previstas nos incisos do art. 195; e (3) outras de seguridade social, a serem instituídas por meio de lei complementar, nos termos do art. 195, §6º, da CR-88.

clássica, que se submetem, portanto, exclusivamente à anterioridade nonagesimal:

> Art. 195. (...)
>
> § 6º — As contribuições sociais **de que trata este artigo** só poderão ser exigidas após decorridos **noventa dias** da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, **não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b"**. (grifo nosso)

Em sentido diverso, as chamadas **contribuições sociais gerais,** também disciplinadas no art. 149 da CR-88, as quais **não** tem como objetivo financiar a seguridade social, apesar de também qualificadas como contribuições sociais, obedecem ao disposto em todo inciso III do art. 150, isto é, aos princípios da irretroatividade, da anterioridade clássica e, também, ao princípio da anterioridade nonagesimal a que alude o dispositivo. Nesse sentido foi a decisão no Agravo Regimental no RE 558.157, conforme ementa abaixo transcrita.

> "***AGRAVOS REGIMENTAIS NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. LEI COMPLEMENTAR N. 110/2001. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. CONSTITUCIONALIDADE.***
>
> ***1. A contribuição social*** *instituída pela LC n. 110/2001* ***enquadra-se*** *na subespécie 'contribuições sociais gerais'* ***e,*** *por isso,* ***está submetida*** *ao princípio da anterioridade* ***previsto*** *no artigo 149* ***e não*** *ao do artigo 195 da Constituição do Brasil [****ADI*** *n. 2.556,* ***Pleno, DJ*** *de 8.8.03].*
>
> *Agravos regimentais* ***a que se nega*** *provimento."*
>
> (**RE 558.157-AgR/SP**, Rel. Min. EROS GRAU – **grifei**)

Considerando todo o exposto, verifica-se que o **princípio da anterioridade** comporta múltiplos regimes jurídicos tributários, havendo tributos que:

1) devem observar as duas subespécies de **anterioridade**, tanto a **clássica** como a **nonagesimal** de que tratam as alíneas "b" e "c" do inciso III do art. 150, como é o caso das taxas (art. 145, II), das contribuições de melhoria (art. 145, III), das contribuições sociais gerais (art. 149), do ITR (art. 153, VI), do IGF (art. 153, VII), do ITCMD (art. 155, I), do ICMS (art. 155,II), do ITBI (art. 156, II) e do ISS (art. 156, III). Também se submetem às duas anterioridades os aumentos de alíquotas e as demais formas de aumento da carga tributária em relação ao IPVA (art. 155, III) e ao IPTU (art. 156, I), exceto no que se refere à fixação da base de cálculo[330];
2) não se submetem a qualquer das modalidades em que a anterioridade se expressa, como é o caso dos empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade

[330] Ao ITR e ao IGF, de competência da União, ao ITCMD e ao ICMS estaduais, ao ITBI e ao ISS municipais não existem ressalvas no §1º do art. 150, razão pela qual esses impostos se submetem *in totum* às duas modalidades de anterioridade, a clássica e a nonagesimal.

pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I); do II (art. 153, I); do IE (art. 153, II); do IOF (art. 153, V) e do imposto extraordinário de guerra (art. 154, II), em razão da urgência na instituição dessas exações;

3) somente observam a denominada **anterioridade clássica** ou genérica, não se lhes aplicando a anterioridade nonagesimal, como ocorre com o IR (art. 153, III), a fixação da base de cálculo[331] do IPVA (art. 155, III) e IPTU (art. 156, I);
4) submetem-se exclusivamente à **anterioridade nonagesimal**, como é o caso específico das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, inclusive aquelas instituídas com fundamento no próprio §4º do art. 195, tendo em vista a determinação do constituinte originário fixada no §6º do art. 195, e, nos demais casos, em que há ressalva no que se refere à aplicabilidade da alínea "b", mas não em relação à alínea "c", do inciso III do art. 150, situação do IPI (art. 153, IV) e, no tocante à redução e restabelecimento de alíquotas, relativamente à Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico perinente às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (art. 177, § 4º, I, "b"), e, também, em relação ao ICMS monofásico incidentes sobre combustíveis e lubrificantes (art. 155, § 4º, IV, "c"), esta última modalidade não adotada até hoje;

Por fim, importante destacar a controvérsia em relação à necessidade —ou não — de observância do princípio da **anterioridade** na hipótese de **revogação de isenção**. A matéria está disciplinada no art. 104, III do CTN, entretanto, pressupõe o exame preliminar do **conceito de isenção** e bem assim do estudo da **vigência da legislação tributária no tempo**, razão pela qual a questão será analisada no último bloco desta disciplina.

5. A LIBERDADE DE TRÁFEGO

Proíbe o artigo 150, V, da CR-88 que a tributação constitua embaraço à circulação de bens e pessoas pelo território nacional, não vedando, contudo, a possibilidade de incidência de tributos nas operações e prestações interestaduais, como ocorre no caso do ICMS (vide artigo 155, §2º, IV, VI, VII, VIII, X, b, XII, f). Está assim redigido o dispositivo constitucional:

[331] Dessa forma, em razão da limitação da exceção à fixação da base de cálculo, as demais regras concernentes ao IPVA e ao IPTU que impliquem aumento do tributo, como o aumento de alíquota, devem obedecer tanto ao princípio da anterioridade clássica como a nonagesimal.

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> (...)
>
> V — estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

Dessa forma, muito embora não seja vedada a incidência de tributos na hipótese de deslocamento de bens e serviços entre as fronteiras das unidades políticas subnacionais, Estados e Municípios, como é o caso do ICMS, não é constitucionalmente possível eleger e definir como núcleo essencial da tributação a operação ou a prestação entre as fronteiras de modo a impor limitações ao tráfego de pessoas e de bens.

Fica excepcionada da vedação a cobrança do pedágio pela utilização das vias públicas, devendo-se ressaltar a controvertida natureza jurídica dessa exigência.

AULA 12 — ASPECTOS GERAIS DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS, DA NÃO INCIDÊNCIA E DAS ISENÇÕES.

ESTUDO DE CASO (ADAPTAÇÃO QUESTÃO 4 DO EXAME DA OAB UNIFICADO 2010.3)

O Estado de São Paulo, em razão da necessidade emergencial de conseguir novos recursos para pagar o 13º salário do funcionalismo público, decide extinguir benefícios fiscais outrora concedidos e que acarretam diminuição da arrecadação. Dessa forma, é aprovada a Lei 2.000, publicada em 30 de março de 2007, que determina a imediata revogação de isenção do ICMS concedida aos comerciantes de leite e seus derivados, passando a ser aplicada a alíquota de 18% sobre a venda dos produtos em geral, conforme já previsto no ordenamento jurídico estadual. A empresa Longa Vida Laticínios Ltda. não recolhe o tributo e é autuada pelo Fisco Estadual em janeiro de 2008, que exigiu o ICMS de abril até dezembro do ano anterior. Com base nesse cenário, empregando os argumentos jurídicos apropriados e a fundamentação legal pertinente ao caso, discorra sobre a legalidade da exigência do ICMS para a empresa Longa Vida Laticínios Ltda.

1. INTRODUÇÃO

Na presente aula serão examinados os aspectos gerais das **imunidades**, as quais — repise-se — integram as denominadas limitações ao poder de tributar, ao lado dos princípios da legalidade, da igualdade, da irretroatividade, das anterioridades e da transparência,[332] das proibições de privilégio odioso e das vedações às discriminações fiscais sem real fundamento de ordem econômica ou social.

Antes, porém, impõe-se apresentar breves considerações acerca das principais similitudes e distinções entre as denominadas **isenções**, as **não incidências** e as **imunidades**.

Importante destacar, ainda em caráter preliminar, que a expressão **não incidência** é utilizada em diversos sentidos, dependendo do autor, conforme será detalhado a seguir. Em **sentido amplo**, compreende tanto as **isenções**, as **imunidades** e, também, as **não incidências** em **sentido estrito**. Por outro lado, a mesma terminologia (**não incidência)** também pode ser usada para expressar apenas uma **espécie autônoma**, ao lado das **isenções** e das **imunidades**.

O aspecto comum entre os institutos (não incidência, isenção e imunidade) é o fato de que **não ocorre a cobrança nem o pagamento do tributo,** em qualquer das três hipóteses. Então, se não há exigência do tributo, seme-

[332] Vide TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 11 ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2004, p. 62. Princípio implícito mas necessário à conformação do Estado democrático de direito consagrado no art. 1º da CR-88.

lhança que aproxima os institutos, qual é a relevância prática em distinguir as três situações? São fenômenos juridicamente distintos ou semelhantes? Ao final da aula espera-se que todos possam compreender a necessidade de identificar e diferenciar cada uma das hipóteses e as consequências do equivocado enquadramento de um caso concreto em uma ou outra situação.

2. A ISENÇÃO, A NÃO INCIDÊNCIA E AS IMUNIDADES

As coisas, as pessoas, as ações humanas, as relações, os fatos naturais e os acontecimentos em geral, previamente juridiscizados ou não pelo ordenamento jurídico não fiscal, podem ser separados em dois grandes segmentos distintos no que se refere ao sistema tributário desenhado na Constituição:

(A) o campo de incidência de um lado, assim qualificado como o âmbito possível de imposição de tributos (pessoas, situações e objetos); e, de outro lado,
(B) a área da não-incidência, escopo que representa aqueles eventos excluídos da possibilidade de tributação, ou seja, o legislador infraconstitucional do ente federativo não pode instituir tributos sobre determinadas pessoas, situações ou coisas que são **expressamente** ou **implicitamente** afastadas ou excluídas do poder/competência de tributar do ente político, pelo constituinte.

A própria atribuição de competência tributária ao ente político já consubstancia o primeiro passo à definição do campo da **não incidência**, na medida em que ficam excluídas **implicitamente** todas as hipóteses não abrangidas pela norma que possibilita a tributação. Ao determinar, por exemplo, que os Municípios podem tributar a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), o constituinte afastou a possibilidade das Câmaras de Vereadores editarem qualquer lei visando instituir o imposto sobre a propriedade territorial **rural**. Na mesma linha, também não pode o legislador municipal criar a incidência sobre a propriedade de bens **móveis**. Da mesma forma, apenas a título exemplificativo, se o constituinte conferiu competência para a União instituir o imposto sobre produtos industrializados (IPI), o bem que não for objeto de industrialização está automaticamente fora do alcance desse imposto federal.

O constituinte, originário ou derivado, pode, ainda, além de conferir competência tributária, determinar **expressamente**, na Constituição, situações, coisas e pessoas que **não podem** ser objeto de imposição pelos entes federados. Portanto, essas previsões jurídicas com sede constitucional declaram ou estabelecem eventos, bens, serviços e pessoas **intributáveis**.

Consequentemente, em sentido diverso, as demais hipóteses de não tributação fixadas pelo **legislador infraconstitucional**, por outras razões de natureza econômica ou social, como, por exemplo, a falta de capacidade econômica do sujeito passivo ou por considerações extrafiscais, estariam abstratamente, em tese, incluídas no campo passível de **incidência**.[333]

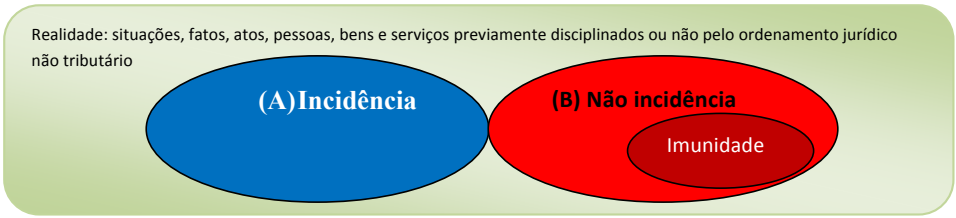
Esses dois segmentos (da incidência e não incidência) seriam mutuamente excludentes, tendo em vista que o critério distintivo foi aquele fixado pelo poder constituinte (originário e derivado): (i) ao atribuir as competências tributárias visando à definição, os limites e os contornos dentro dos quais é possível ao legislador ordinário instituir tributos, o que traz como consequência, ao mesmo tempo, a determinação implícita de parcela substancial do campo da não incidência; ou (ii) ao excluir expressamente determinadas situações da possibilidade de tributação.

Parte significativa da doutrina e da jurisprudência sustenta que qualquer previsão na Constituição que exclua expressamente pessoas, situações e coisas do campo da tributação deve ser qualificada como hipótese de **imunidade**.

Em sentido diverso, outros autores sustentam que somente seriam verdadeiras imunidades as hipóteses afastadas do campo da tributação pela Constituição que se vinculem aos direitos e garantias fundamentais.

No entanto, nas duas hipóteses teríamos dois campos distintos, sendo que no âmbito da não incidência estaria contida uma subespécie designada como imunidade, variando, entretanto, dependendo da corrente doutrinária, as hipóteses qualificadas como tal.

Podemos visualizar a situação acima descrita nos seguintes termos:


Realidade: situações, fatos, atos, pessoas, bens e serviços previamente disciplinados ou não pelo ordenamento jurídico não tributário
(A)Incidência
(B) Não incidência
Imunidade

Dessa forma, o campo da não incidência seria **implicitamente** ou **expressamente** definido pelo próprio legislador constituinte, originário ou derivado.

A partir desse ponto, ou seja, após a atribuição constitucional de competência tributária e da exclusão de determinadas situações específicas pelo próprio constituinte, múltiplos cenários podem ocorrer, havendo muito dissenso na doutrina quanto à exata definição do conceito e da distinção entre as **isenções**, **não incidências** e as **imunidades**.

Uma vez fixadas as hipóteses constitucionais de não incidência, atribuídas as competências tributárias aos entes federados pelo constituinte e instituído cada tributo pelo legislador infraconstitucional do ente político, a dispensa

[333] Em sentido diverso, muitos autores, partindo de premissas diferentes, conforme será examinado abaixo, sustentam que tanto as hipóteses de **imunidade** como os casos de **isenção** descrevem situações **intributáveis**. De fato, se o parâmetro adotado para a análise for aquele fixado pelo legislador ordinário e não aquele determinado pelo próprio constituinte as conclusões serão necessariamente distintas. Vide COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 138: "As previsões jurídicas de tributação descrevem situações tributáveis. As previsões jurídicas **imunitórias** e **isencionais** descrevem **situações intributáveis**". (grifo nosso). Na mesma linha aponta o mesmo autor a seguir: "A hipótese de incidência da norma de tributação é composta de fatos tributárveis, já excluídos os imunes e os isentos" (p. 146).

de sua exigência, total ou parcialmente, somente foi prevista no plano constitucional por meio do **subsídio**, da **isenção**, da **redução de base de cálculo**, do **crédito presumido**, da **anistia** e da **remissão**, os quais refletem, todos eles, receitas potenciais que o Estado resolve abrir mão, por razões de ordem econômica ou social.

Nessa linha, o art. 150, §6º, da CR-88, com a sua redação alterada pela Emenda Constitucional nº 3/93, dispõe:

> **§ 6º** Qualquer **subsídio** ou **isenção**, **redução de base de cálculo**, concessão de **crédito presumido**, **anistia** ou **remissão**, relativas a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante **lei específica**, **federal**, **estadual** ou **municipal**, que regule exclusivamente as matérias acima e numeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g. (grifo nosso)

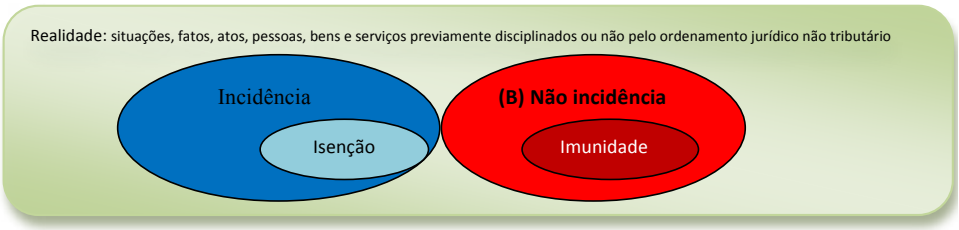
Assim sendo, corolário dos pressupostos ao exercício do poder de tributar (a competência tributária), somente por meio de lei específica é possível desonerar ou afastar a tributação das pessoas, objetos ou situações previamente incluídas no campo de incidência constitucional pelo constituinte. Nos termos já apontados na aula sobre a extrafiscalidade, ao lado da ênfase na escolha entre os diversos substratos econômicos de incidência (renda, patrimônio e consumo), a concessão de benefícios e incentivos fiscais são amplamente utilizadas pelo Estado como instrumentos para adequar a tributação à capacidade econômica do contribuinte, modificar ou induzir o comportamento dos particulares e das empresas em geral e atingir outros objetivos além de arrecadar receita para o financiamento da atividade estatal.

Na **isenção**, apesar da possibilidade de tributação, *a priori,* o legislador **infraconstitucional** concede um favor ou incentivo fiscal, ao afastar a exigibilidade da cobrança do tributo. Nesse sentido, caso mantido o critério acima referido para fixar a distinção entre o campo de incidência e da não incidência (definido a partir da determinação expressa ou implícita **do constituinte**), a hipótese de **isenção** deveria ser incluída como subespécie específica do campo de **incidência** dos tributos, apesar de não haver no mundo dos fatos a cobrança, o pagamento e a arrecadação do mesmo.

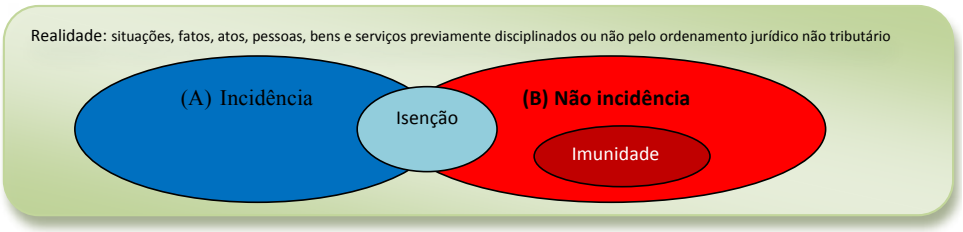
Por outro lado, caso adotada a premissa de que o campo da não incidência é gênero que abarcaria todas as espécies em que não há cobrança e efetiva arrecadação do tributo, a **isenção** deveria ser incluída como mais uma subespécie ao lado das imunidades, e, ao mesmo tempo, também deveria fazer parte do âmbito passível ou possível de incidência, na hipótese de manutenção do critério incialmente adotado de distinção entre os dois grandes segmentos acima aludidos (deduzido em função da fixação da competência tributária de forma expressa ou implícita).

Dessa forma, haveria superposição entre o campo da incidência e da não incidência em sentido amplo, haja vista que, apesar de ser possível tributar a pessoa ou aquele enquadrado na situação objeto da tributação, o legislador infraconstitucional decidiu dispensar o ônus tributário ao enquadrar a hipótese como caso de isenção.

Os dois desenhos abaixo retratam graficamente as duas situações suprareferidas. O primeiro, considerando a **isenção** como subespécie específica do campo de **incidência** dos tributos.


Realidade: situações, fatos, atos, pessoas, bens e serviços previamente disciplinados ou não pelo ordenamento jurídico não tributário
Incidência
Isenção
(B) Não incidência
Imunidade

Já o segundo gráfico, representa a situação em que a **isenção** é incluída como mais uma subespécie ao lado das imunidades, e, ao mesmo tempo, também faz parte do âmbito passível ou possível de incidência.


Realidade: situações, fatos, atos, pessoas, bens e serviços previamente disciplinados ou não pelo ordenamento jurídico não tributário
(A) Incidência
Isenção
(B) Não incidência
Imunidade

Verifica-se que o exame da matéria pode ser efetivado a partir de pontos de vistas distintos e com base em premissas diversas, isto é, utilizando-se a própria definição do legislador constituinte (expressa ou implícita) ou partindo-se do disposto na lei que institui ou afasta a exigência do tributo.

Cassone[334], seguindo a linha de Rubens Gomes de Souza, examina a questão, inclusive o campo da não incidência, aqui em seu sentido estrito, adotando como critério de classificação a própria lei que institui o tributo, conforme se pode depreender do trecho a seguir transcrito:

> Passamos, agora, agora a ver os institutos constitucionais objeto deste estudo, principiando com os conceitos elaborados por Rubens Gomes de Souza, que servem de norte para o que em seguida será analisado:
>
> A) Incidência é a situação em que um tributo é devido por ter ocorrido o respectivo fato gerador: exemplo, fato gerador do imposto predial é a propriedade de imóvel construído na zona urbana,

[334] In: CASSONE, Vittorio. A interpretação e os efeitos da competência tributária na incidência, não-incidência, imunidade e isenção. In: **Revista Fórum de Direito Tributário.** RFDT. Belo Horizonte. n. 23, ano 4, Setembro de 2006. Disponível em <**http://editoraforum.com.br**>. Acesso em 09 de abril de 2010.

logo: sempre que exista um terreno com construção, situado, na zona urbana, incide o imposto predial;

B) Não incidência é o inverso da incidência: é a situação em que um tributo não é devido por não ter ocorrido o respectivo fato gerador; retomando o mesmo exemplo acima: se o terreno estiver situado na zona urbana, mas não construído, ou se, embora construído, estiver fora da zona urbana, não incide o imposto predial. Uma hipótese especial de não incidência é a imunidade, a que nos referimos (§ 22) e de que voltaremos a tratar (§ 58)

C) Isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em **dispensar o pagamento de um tributo devido**, voltando ainda ao mesmo exemplo: se a lei concede isenção do imposto predial aos edifícios das embaixadas e consulados, um prédio situado na zona urbana, que como já vimos incide no imposto, se for ocupado por embaixada ou consulado ficará dispensado do seu pagamento, isto é ficará isento por força de lei.

Portanto, para esses autores os âmbitos da **isenção** e da **não incidência** são distintos, não havendo superposição ou relação de gênero e espécie, correspondendo cada instituto a uma situação própria.

Ainda, importante destacar que, segundo essa doutrina, a **isenção** consubstancia um favor legal relativamente ao **pagamento do tributo**, razão pela qual haveria vínculo obrigacional apesar do favor fiscal**,** isto é, ocorreria o fato gerador da obrigação tributária normalmente durante todo o período do benefício, nos termos da norma de incidência, haja vista que a lei desonerativa apenas dispensaria **o pagamento.**

Nesse sentido, tendo em vista que durante o período de vigência da lei isentiva o fato gerador ocorre, incidindo a mesma alíquota sobre a mesma base de cálculo, **a revogação da isenção** não significaria **criação de tributo novo,** tampouco **a sua majoração**, motivo pelo qual o restabelecimento da cobrança seria imediato, no próprio exercício financeiro, sem violação às já examinadas anterioridades. O tema será estudado com detalhes na aula sobre a exclusão do crédito tributário.

Hugo de Britto[335], por sua vez, qualifica e distingue a isenção da não incidência e da imunidade nos seguintes termos:

Em resumo:

a) A **isenção é exceção feita por lei** *à regra jurídica de tributação (...)* é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação.

b) ***Não incidência*** *é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras*

[335] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: Editora Malheiros, 2002, pp. 198-199.

> *palavras, não se configura o seu suporte fático. Pode ser: pura e simples, se resulta da clara inocorrência do suporte fático da regra de tributação; ou juridicamente qualificada, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso a hipótese de incidência tributária. A não incidência, mesmo quando juridicamente qualificada, não se confunde com a isenção, por ser mera explicitação que o legislador faz, para maior clareza, de que não se configura, naquele caso, a hipótese de incidência. A rigor, a norma que faz tal explicitação poderia deixar de existir sem que nada alterasse. Já a norma de isenção, porque retira parcela da hipótese de incidência, se não existisse o tributo seria devido.*
>
> *c)* **A imunidade é o obstáculo criado por uma norma constitucional** *que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas. É possível dizer que* **imunidade é uma forma qualificada de não incidência**. *Realmente, se há imunidade, a lei tributária não incide, porque é impedida de fazê-lo pela norma superior, vale dizer, pela norma da Constituição.*

Na mesma linha dos autores acima apontados, Hugo de Brito também não invoca ou suscita a existência de um conceito abrangente para a não incidência. De fato, sob essa perspectiva, da mesma forma que Rubens de Souza e Cassone, os campos da isenção, da não incidência e da imunidade são absolutamente distintos, ao contrário do entendimento de Ricardo Lobo Torres, conforme será examinado abaixo.

Por outro lado, ao contrário das conclusões apresentadas em função da doutrina de Rubens Gomes de Souza, seguida por Cassone, os quais qualificam a **isenção** como **dispensa do pagamento**, Hugo de Brito Machado sustenta que a isenção **suspende a eficácia da norma impositiva**.

Assim, para esse último autor, nos termos a serem detalhados a seguir, considerando a suspensão de eficácia da lei de incidência pela norma isentiva, durante o período de vigência do favor fiscal não **há vínculo obrigacional**, posto não ocorrer o fato gerador da obrigação tributária, o que implica consequências diversas em relação à revogação do benefício.

Como visto, apesar de eventuais diferenças apontadas em relação aos efeitos da revogação da norma isentiva, matéria a ser analisada posteriormente, nenhum dos autores acima citados (Rubens Gomes, Cassone ou Hugo de Brito) classifica a não incidência como gênero, havendo, portanto, três âmbitos distintos ao lado do campo da incidência: a isenção, a não incidência e a imunidade.

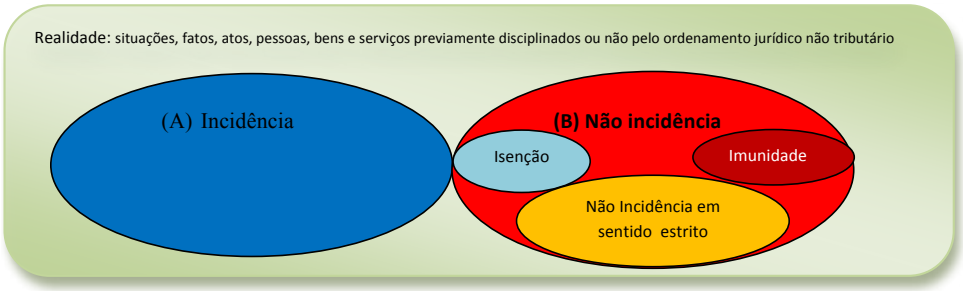
Para Hugo de Brito, a não incidência é segmentada em duas espécies: (1) a não incidência pura, também denominada de simples; e (2) a não incidência juridicamente qualificada. As duas decorrem da própria fixação de competên-

cia tributária —corolário ou o aspecto negativo da atribuição constitucional do poder de instituir determinado tributo. Isto é, a própria norma que confere a competência tributária já determina, implicitamente, as hipóteses não alcançáveis pela exigência fixada pelo ente político. A segunda modalidade em que se apresenta (não incidência juridicamente qualificada) é expressamente especificada pela lei, não sendo possível confundi-la com a isenção, tendo em vista não fazer parte do âmbito da incidência. De fato, as duas hipóteses de não incidência acima referidas consubstanciam situações, eventos, pessoas, fatos ou atos que não são passíveis de tributação, ao contrário do que ocorre com as isenções, que são benefícios fiscais.

O desenho abaixo procura expressar visualmente a tese acima referida:

Realidade: situações, fatos, atos, pessoas, bens e serviços previamente disciplinados ou não pelo ordenamento jurídico não tributário
(C) Imunidade
(A) Incidência
(B) Não incidência pura ou qualificada
(D) Isenção

Em sentido diverso, ou seja, considerando a **não incidência** como **gênero**, que abarca e compreende as **imunidades**, as **isenções** e, também, as hipóteses de **não incidência em sentido estrito**, neste último grupo incluídos os casos de não incidência pura bem como aquelas juridicamente qualificadas, conforme nomenclatura acima adotada por Hugo de Brito, teríamos a seguinte representação gráfica das situações:


Realidade: situações, fatos, atos, pessoas, bens e serviços previamente disciplinados ou não pelo ordenamento jurídico não tributário
(A) Incidência
(B) Não incidência
Isenção
Imunidade
Não Incidência em sentido estrito

Essa figura parece representar com substancial grau de aproximação a posição sustentada por Ricardo Lobo Torres[336]. De fato, o jurista fluminense afirma no sentido de que:

> a não-incidência, em sua acepção ampla, compreende a imunidade, a isenção e a não-incidência propriamente dita, que as três trazem a consequência de evitar a incidência do tributo.

[336] TORRES, Op. Cit. p. 82.

Em que pese a clareza das explicações dos autores acima citados, ainda que partindo de concepções e premissas distintas, algumas situações inusitadas podem ocorrer, como a omissão do legislador infraconstitucional, ao não instituir determinada hipótese na lei que cria o tributo, ou a indevida inclusão de determinada situação, que seria caso de isenção, no campo da não incidência de forma expressa.

3. CONCEPÇÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Sendo certo que as isenções serão estudadas detidamente na aula que trata da exclusão do crédito tributário, e que no tópico acima já foram tratadas as principais diferenças entre não incidência, imunidade e isenção, passa-se agora à análise das imunidades tributárias.

É possível conceber as imunidades tributárias no Brasil como o principal instrumento escolhido pelo constituinte para afastar do poder imperativo do tributo certas situações, bens e pessoas, com vistas à preservar a liberdade, pilar da democracia e dos direitos humanos fundamentais. As imunidades tributárias consubstanciam óbices ao poder de tributar, na medida em que impedem o Estado de impor ônus financeiro sobre determinadas hipóteses. Nessa senda, cabe trazer a contribuição da doutrina pátria acerca do tema.

No dizer de Luciano Amaro[337], a imunidade consubstancia:

> A qualidade ou situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo. O fundamento das imunidades é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão etc.).

Segundo Regina Helena Costa[338], a imunidade é definida como:

> A exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva de atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.

Geraldo Ataliba[339], a seu turno, define que a imunidade é "ontologicamente constitucional", sendo certo que somente "a soberana Assembléia Constituinte pode estabelecer limitações e condições do exercício do poder tributário".

[337] AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 11 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2005, p.151.

[338] COSTA. Op. Cit. 80.

[339] ATALIBA, Geraldo. **Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria.** São Paulo: Editora TR, 1964, p. 231.

Nessa linha, autores como Edgard Neves[340], Sacha Clamo Navarro Coelho[341], entre outros, sustentam que as imunidades tributárias consubstanciam **não-incidência qualificada constitucionalmente**. Dessa forma, qualquer afastamento do campo de incidência de tributos fixado pelo constituinte qualifica-se como imunidade. Nesse diapasão, aponta Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.[342] que:

> Sendo a imunidade tributária uma forma de não-incidência por força de mandamento constitucional, que sufoca o exercício do poder tributante do Estado, não chega a ocorrer o fato gerador, inexiste relação jurídico-tributária, a obrigação não se instaura e o tributo não é devido. Assim, a imunidade não se confunde com a isenção (...). **A imunidade decorre da Constituição e a isenção se origina da lei**.

Assim, seria possível sustentar que todas as hipóteses em que a Constituição afasta a tributação deveriam ser qualificadas como imunidades, independentemente do termo utilizado pelo Constituinte. Seguindo esse raciocínio ou critério topográfico, visto segmentar a classificação em função da localização da previsão, a hipótese de que trata o artigo 195, §7º, da CR-88 seria de imunidade[343], apesar de ser utilizada a expressão "isentas". Outros dispositivos da Constituição também afastam a incidência de determinados tributos, nas circunstâncias que estabelecem, como o art. 5º XXXIV, 153, §3º, 153, §4º, II, 155, §2º, X, 155, §3º, 156, II, 156, §2º, 156, §3º, 184, §5º, 195, II.

Em sentido diverso do acima referido, Ricardo Lobo Torres[344] defende a tese de que a imunidade vincula-se aos direitos humanos, conforme se extrai do seguinte trecho em que a aponta que a expressão imunidade deverá "ser reservada a não-incidências vinculadas aos direitos humanos":

> o que **exclui** do seu catálogo, a intributabilidade dos sindicatos e dos jornais e livros (art. 150, VI, c e d), dos produtos industrializados exportados (arts. 153, § 3º, III e 155, § 2º, X [345]), da energia elétrica, combustíveis e minerais (art. 155, § 3º), da incorporação de bens ao patrimônio das empresas (art. 156, § 2º, I). (grifo nosso).

Para o tributarista fluminense[346] essas hipóteses acima destacadas não consubstanciam verdadeiras imunidades, posto não consistirem "intributabilidade[347] absoluta ditada pelas liberdades preexistentes", ou seja, para o autor o instituto em tela está vinculado à seara dos direitos humanos fundamentais.

Nesse passo, as limitações ao poder de tributar, dentre elas as imunidades tributárias, não decorrem da autolimitação fixada pelo próprio Estado[348], "como querem os positivistas". Considerando que o Poder de Tributar exsurge do espaço aberto deixado pela liberdade consentida dos indivíduos, na

[340] SILVA, Edgard Neves da. Imunidade e Isenção.In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). **Curso de Direito Tributário**. 10. Ed. rev.atual. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 283.

[341] COELHO. Op. Cit. p.137: "As imunidades expressas dizem o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição (não-incidencia constitucionalmente qualificada)".

[342] ROSA JR., Luiz Emygdio. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário.** 15 ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2002. pp. 305-308. O autor admite que, a despeito de o art. 150, VI, da CRFB/88, só se referir à categoria de impostos, não se incluindo as taxas e a contribuição de melhoria, pode a imunidade tributária alcançar outros tributos, como as contribuições parafiscais, quando as mesmas se revestirem dos elementos caracterizadores dos impostos.

[343] CARVALHO. Op. Cit. pp. 187-205.

[344] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário.** Vol. III. Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1999, pp.40-87. Preleciona o autor que no Estado Patrimonial, que se inicia no século XIII e vai até o século XIX,, "as imunidades fiscais eram forma de limitação do poder da realeza e consistiam na impossibilidade absoluta de incidência tributária sobre o senhorio e a Igreja, em homenagem aos direitos imemoriais preexistentes à organização estatal e à transferência do poder fiscal daqueles estamentos para o Rei". No Estado Fiscal, o qual toma forma no século XVIII, o instituto da imunidade adquire nova roupagem, isto é, "deixa de ser forma de limitação do poder do Rei pela Igreja e pela nobreza para se transformar em limitação do poder tributário do Estado pelos **direitos preexistentes do indivíduo** (...), Vitorioso o liberalismo (do

hipótese de verdadeira imunidade não há sequer a possibilidade de incidência. Acrescenta o autor, ainda, que o constitucionalismo contemporâneo, à exceção da realidade brasileira, tem afastado a "orientação positivista segundo a qual a imunidade seria proibição imanente à própria Constituição ou autolimitação do poder tributário".

O STF, a despeito de se posicionar em diversas circunstâncias no sentido de que a imunidade consubstancia qualquer não-incidência constitucional qualificada, tem associado tal instituto em alguns casos à concretização dos direitos humanos fundamentais ou à proteção da Federação[349]. Nessa linha, a Corte Suprema decidiu no RE 372600[350] que é possível a supressão, por Emenda, de dispositivo constitucional que estabeleça não incidência de imposto, ressalvada a hipótese de proteção a direito ou garantia fundamental:

> IMUNIDADE. ART. 153, § 2º, II DA CF/88. REVOGAÇÃO PELA EC Nº 20/98. POSSIBILIDADE. 1. Mostra-se impertinente a alegação de que a norma art. 153, § 2º, II, da Constituição Federal não poderia ter sido revogada pela EC nº 20/98 por se tratar de cláusula pétrea. 2. Esta norma não consagrava direito ou garantia fundamental, apenas previa a **imunidade** do imposto sobre a renda a um determinado grupo social. Sua supressão do texto constitucional, portanto, não representou a cassação ou o tolhimento de um direito fundamental e, tampouco, um rompimento da ordem constitucional vigente. 3. Recurso extraordinário conhecido e improvido. (grifo nosso)

Nesses termos, apesar de denominar a hipótese sob exame também como imunidade, ao contrário da tese sustentada por Ricardo Lobo Torres, a decisão consagra de forma expressa a distinção entre duas espécies distintas. De um lado, os casos de imunidade previstos na Constituição vinculados aos direitos e garantias fundamentais, insuscetíveis de retirada sequer por Emenda, a teor do disposto no art. 60, §4º, IV, da CR-88, e com outra configuração de outro lado as demais previsões de não incidência fixadas na mesma Carta, essas últimas passíveis de supressão.

4. CONTROVÉRSIAS EM RELAÇÃO ÀS HIPÓTESES TRIBUTÁRIAS ALCANÇADAS PELA IMUNIDADE

Antes do exame específico de cada hipótese de que trata o inciso VI do art. 150 da CR-88, importante mencionar a controvérsia em relação às espécies tributárias alcançadas pelas imunidades, tendo em vista que a literalidade do dispositivo restringe a sua aplicabilidade aos impostos.

Estado Moderno), as imunidades ganharam coloração democrática, especialmente por construção do constitucionalismo americano, no qual aparecem amalgamados os privilégios da cidadania, passando ambos a ser instrumento de proteção da liberdade e da igualdade".

345 Vide **Súmula 536** do STF. "são objetivamente imunes ao imposto sobre circulação de mercadorias os 'produtos industrializados', em geral, destinados à exportação, além de outros, com a mesma destinação, cuja isenção a lei determinar".

346 TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 11 ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2004, p. 63.

347 TORRES (2004). P. 70. Sustenta o autor que "a intributabilidade **não é criada** pelo pacto constitucional, mas **apenas declarada**". (grifo nosso)

348 Nesse sentido deve-se rememorar as distintas teses quanto à titularidade do poder de tributar especificadas na Aula 11.

349 Nesse sentido, ver ADI 939-7, da relatoria do Min. Sidney Sanches,cuja ementa encontra-se transcrita na Aula 16.

350 BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE 372600, Segunda Turma, Rel. Min. Ellen Gracie. Julgamento em 16.12.2003. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 25.01.2011. Decisão por unanimidade de votos.

Paulo de Barros Carvalho[351], apesar do termo utilizado no mencionado dispositivo constitucional, refuta a ideia de que somente os **impostos** são alcançados pelo véu da imunidade. Para ele, todas as hipóteses previstas na Constituição Federal que afastam do campo da incidência tributária certas pessoas, situações e bens estão agasalhadas pela norma imunizante em relação aos tributos em geral. Nesse passo, traz exemplos, dos quais se utilizará alguns para melhor elucidar sua posição:

1. art. 195 § 7º, o qual dispõe, *in verbis:* "são isentas de contribuições para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei";

2. art. 153, § 3º, inciso III, no qual prevê a não-incidência do IPI sobre produtos industrializados destinados ao exterior;

3. art. 153, § 4º, inciso II, que veda a incidência do ITR sobre pequenas glebas rurais;

4. art. 153, § 5º, o qual "consagra a imunidade do ouro, com relação a todos os impostos que não aquele previsto no art. 153, V;

5. art. 155, § 2º, inciso X, alínea a, e b, hipóteses de não-incidência do ICMS sobre operações que destinem mercadorias para o exterior e sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

6. art. 184,, § 5º, "a despeito de o legislador constituinte ter empregado o termo 'isentas'", trata-se de imunidade, assevera Paulo de Barros Carvalho[352].

Em que pese a posição de parte da doutrina, o Supremo Tribunal Federal tem fixado o entendimento no sentido de que a imunidade a que a alude o art 150, VI, da CR-88 **somente se aplica aos impostos**, não se estendendo às taxas (RE 496.209, AI 458.856 RE 424.227, RE 407.099, RE 354.897, RE 356.122, RE 398.630 e RE 364.202), nem às contribuições para o PASEP (RE 378144 AgR / PR), tampouco às contribuições previdenciárias (ADI 2024/DF).

Ricardo Lodi Ribeiro[353] ressalta que a limitação se refere apenas aos impostos "porque é o tributo que se baseia exclusivamente na manifestação de riqueza pessoal ou real do contribuinte (personificação), e não na relação custo-benefício com a atividade estatal a ele vinculada".

[351] CARVALHO, Op. Cit. pp. 187-205.

[352] CARVALHO. Op. Cit. pp. 210-213. Ressalta: "a comprovação empírica de que as imunidades **transcendem os impostos,** alcançando as **taxas** e **contribuições**, pode ser facilmente verificada atinando-se às situações abaixo relacionadas": aqui o autor menciona, dentre outros, o art. 5º, inciso XXXIV, art. 226, §1º, art. 230, §2º, e o art. 5º, inciso LXXIII, todos, por óbvio, da CRFB/88.

[353] RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** 1ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010, p. 186

Destaque-se, ainda em caráter preliminar, que a doutrina tem proposto algumas classificações para as imunidades tributárias, as quais têm mais relevância didática do que prática.

Num primeiro momento, pode-se agrupar as imunidades levando-se em conta o seu alcance e a sua amplitude. Nesse sentido, elas podem ser: gerais (genéricas) e específicas (tópicas ou especiais[354]).

As imunidades genéricas, no dizer de Regina Helena Costa,[355] são aquelas:

> contempladas no art. 150, VI (da CRFB/88), dirigem vedações a todas as pessoas políticas e abrangem todo e qualquer imposto que recaia sobre o patrimônio, a renda ou os serviços da entidades mencionadas (...). Protegem ou promovem valores constitucionais básicos, têm como diretriz hermenêutica a salvaguarda da liberdade religiosa, política, de informação etc.

Já as imunidades específicas, preleciona a autora em tela[356], "são circunscritas, em geral restritas a um único tributo — que pode ser imposto, taxa ou contribuição —, servem a valores mais limitados ou conveniências especiais. Dirigem-se a determinada pessoa política".

Outro critério de classificação das imunidades considera como elementos basilares as pessoas (imunidades subjetivas) e os objetos (imunidades objetivas) ou ambas conjuntamente (imunidades híbridas).

A partir dessa classificação, Ricardo Lobo Torres[357]argumenta que, a despeito de as imunidades subjetivas obstarem a incidência tributária sobre certas pessoas, a exemplo do que se extrai do art. 150, VI, alíneas "a", "b", e "c", existe também um aspecto objetivo, o qual pode consubstanciar, por exemplo, o patrimônio, a renda, ou um serviço. Ressalte-se que o elemento objetivo aparece de forma subsidiária, ou seja, ele serve apenas como parâmetro à subjetividade.

As imunidades objetivas (ou reais), por sua vez, impedem "a incidência de impostos sobre determinados bens ou mercadorias em homenagem às liberdades", apregoa Ricardo Lobo Torres[358].

Nesse contexto, destaca-se a imunidade recíproca como modalidade clara de imunidade subjetiva, uma vez que a vedação dos Entes Políticos de cobrarem uns dos outros impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, *ex vi* do art. 150, VI, *a,* da Carta de 1988, tem como premissa o reconhecimento do papel de relevância social desses entes (no caso, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, além de suas autarquias e fundações de direito público).

No tocante às imunidades objetivas (ou real), pode-se ressaltar aquelas destinadas a proteger do poder de tributar certas situações ou bens, como por exemplo, livros, jornais, periódicos e papéis destinados a sua impressão, conforme reza o art. 150, VI, *d,* da CRFB/88.

[354] COSTA. Op.Cit. pp.80-104.

[355] COSTA. Op. Cit. p.80.

[356] COSTA. Op. Cit. pp. 80-81. Vale como exemplo de imunidade específica, as contribuições para a Seguridade Social, as quais não são cobradas das entidades de beneficentes, nos termos do art. 195, § 7º, da CRFB/88.

[357] TORRES (1999). pp. 163-164.

[358] TORRES (1999). Pp. 91-92. Segundo aponta o tributarista, tal classificação (subjetiva e objetiva) tem como pressuposto a vedação da incidência de impostos diretos ou indiretos.

A imunidade híbrida (ou mista), por seu turno, tem como *ratio* subjacente afastar da incidência de tributo determinadas hipóteses, as quais estão vinculadas a pessoas que o Constituinte decidiu proteger de forma específica; como exemplo, pode-se mencionar o ITR sobre pequenas glebas, conforme dispõe o art. 153, §4º, da CRFB/88.

Nas próximas aulas serão examinadas as denominadas imunidades consagradas no inciso VI do art. 150 da CR-88, formas limitativas do poder de tributar.

AULA 13 — A IMUNIDADE RECÍPROCA, DOS TEMPLOS, DOS PARTIDOS POLÍTICOS, DOS SINDICATOS, DAS ENTIDADES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

ESTUDO DE CASO (AG.REG.NO AG. DE INST. AI 620444 AGR / SC, AG. RRG. NO ARE Nº 663.552-MG)

O Município de Alta de Bela Vista, localizado em Santa Catarina, adquire energia elétrica para iluminação pública de empresa concessionária situada na mesma localidade. A concessionária destaca o ICMS na nota fiscal e inclui no preço cobrado o imposto estadual incidente sobre o fornecimento da energia, o que onera os cofres municipais e reduz o patrimônio local disponível para a prestação de serviços públicos. Você foi contratado para prestar serviço de consultoria ao Município de Alta de Bela Vista, que requer o seu parecer quanto à aplicabilidade da imunidade de que trata o art. 150, VI, alínea "a" da CR-88, tendo em vista que a municipalidade suporta o encargo financeiro do tributo.

1. INTRODUÇÃO

Dispõe o artigo 150, VI, e os §§§ 2º, 3º e 4º do mesmo artigo da CR-88:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> (...)
> VI — instituir impostos sobre:
>
> a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
> b) templos de qualquer culto;
> c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
> d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
> (...)
>
> § 2º — A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

> § 3º — As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.
>
> § 4º — As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Por sua vez, o §7º do artigo 195 estabelece:

> Art. 195.
> § 7º — São **isentas** de contribuição para a seguridade social as **entidades beneficentes de assistência social** que atendam às exigências estabelecidas em lei. (grifo nosso)

Na presente aula serão examinadas as denominadas imunidades recíprocas e as imunidades dos templos de qualquer culto, do patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, dede que tratam as transcritas alínea "a", "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da CR-88.

Na próxima aula serão apresentadas as imunidades dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão e as demais limitações constitucionais ao poder de tributar fixadas no inciso VI do art. 150.

2. A IMUNIDADE RECÍPROCA

2.1. Sua ratio essendi:

A Constituição brasileira de 1988, em seu art. 150, inciso VI, alínea *a,* contempla a imunidade recíproca entre os Entes Políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), o que significa dizer que tais pessoas jurídicas de direito público não podem cobrar impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços uns dos outros. Por exemplo, a União não pode cobrar ITR de algum bem do Município localizado em área rural; o Município não pode cobrar IPTU de imóvel do Estado ou da União localizado em sua jurisdição administrativa.

Como já se viu na aula passada, a imunidade recíproca é uma das modalidades subjetivas do instituto, eis que decorre da especial condição das pessoas jurídicas de direito público, as quais encontram sua razão existencial no desempenho das funções essenciais do Estado.

Preleciona Ricardo Lobo Torres[359]que o instituto da imunidade recíproca é uma construção jurisprudencial da Suprema Corte americana, tendo como marco o caso McCulloch v. Maryland, em 1819, cujo relator foi o Ministro Marshall. Na ocasião, a referida Corte de Justiça decidiu que não poderia incidir impostos estaduais sobre instituição financeira da União. Tal tese repercutiu no Brasil, o que já se podia verificar na Constituição de 1891, em especial pelas mãos de Rui Barbosa.

Segundo Ricardo Lobo Torres[360], a *ratio essendi* da imunidade recíproca é a liberdade, e explica:

> Os Entes Políticos **não** são imunes por insuficiência de capacidade contributiva ou pela inutilidade das incidências mútuas, senão que gozam da proteção constitucional em homenagem aos direitos fundamentais dos cidadãos, que seriam feridos com o enfraquecimento do federalismo e da separação vertical dos poderes do Estado. (grifo não existente no original)

Como se pode verificar, o estudioso fundamenta a imunidade recíproca na proteção dos direitos humanos, o que não discrepa da sua concepção de imunidade, consoante já estudado. Ainda, vincula tais direitos ao federalismo, nossa forma de Estado, sustentada na separação de poderes, na repartição da carga tributária e das prestações de serviços públicos[361].

Também Luciano Amaro[362] fundamenta a imunidade recíproca na proteção do sistema federativo. Nesse sentido, sustenta o primeiro autor que a norma imunizante alcança apenas "o patrimônio, a renda e os serviços dos entes da federação o que não impede a incidência de impostos indiretos, como o IPI e o ICMS"[363].

Ainda nessa linha de preleção, Paulo de Barros Carvalho[364] sustenta que a imunidade recíproca, prevista no art. 150, inciso VI, alínea *a*, da Carta de 1988, é "uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios".

Oportuno trazer também a contribuição de Regina Helena Costa[365] sobre a imunidade recíproca, que fundamenta o instituto a partir de duas perspectivas: a uma, do princípio federativo (elencado no rol das denominadas cláusulas pétreas, art. 60, §4º, inciso I, da CRFB/88) e da autonomia dos Municípios; e, a duas, diferentemente da tese sustentada por Lobo Torres aci-

[359] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 11 ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2004, pp. 70-71.

[360] TORRES (2004). p. 71.

[361] A título de exemplo: a CRFB/88, em seu art. 23, que trata da competência comum da União, dos Estados, do DF, e dos Municípios, proclama a responsabilidade de todos os mencionados Entes Políticos o cuidado com a saúde e a assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência.

[362] AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 11 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2005, pp. 153-154.

[363] A regra da incidência dos tributos indiretos comporta exceções, conforme já se pronunciou o STF, no julgado RE 242.827, no qual entendeu que cabia a extensão da imunidade recíproca para afastar a imposição da cobrança de ICMS sobre atividade agroindustrial realizada pelo INCRA.

[364] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p.206.

[365] COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário:** Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, pp. 84-85. Para a autora em tela, a imunidade recíproca estende-se também aos impostos indiretos, como é o caso do IPI e ICMS, com vistas à proteção do patrimônio dos Entes Políticos.

ma referida, se justifica em razão da ausência da capacidade contributiva das pessoas políticas, porquanto seus recursos já estariam comprometidos com os serviços públicos que lhes são inerentes.

Saliente-se que a imunidade recíproca não abarca as hipóteses em que a exploração das atividades tem caráter econômico, consoante se extrai do art. 150, §3º, da Constituição de 1988, porquanto não se evidencia aí o fundamento básico do instituto da imunidade, que é a garantia da efetiva prestação dos serviços públicos.

Conforme será examinado abaixo, o véu imunizatório recíproco encobre também as respectivas Autarquias e Fundações desses Entes, qualificando-se a hipótese, entretanto, como uma **imunidade extensiva condicionada**, na medida em que se restringe ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes, limitação inexistente em relação aos próprios entes políticos. Assim, caso a União, por exemplo, utilize um imóvel para o lazer dos seus servidores públicos, e não para a prestação dos serviços públicos diretamente aos cidadãos, ainda assim, persistirá a imunidade, ao contrário do que ocorre com as autarquias e fundações.

2.2. O véu da imunidade recíproca ou mútua sobre as Autarquias dos Entes Políticos

Para que se possa melhor compreender a razão pela qual o legislador constituinte estendeu a imunidade recíproca às autarquias e fundações dos Entes Políticos, nos termos do art. 150, §2º, da CRFB/88, cabe, ainda que de forma sucinta, examinar alguns aspectos dessas entidades da Administração Indireta (matéria afeta à disciplina de Direito Administrativo, porém conexa com o tema aqui abordado).

A estrutura administrativa do Estado é dividida em Administração Direta, e pelo critério da descentralização, em Administração Indireta, integradas pelas autarquias, fundações públicas, empresas públicas, sociedades de economia mistas e outras empresas controladas.

Segundo lições de José Cretella Junior[366] a expressão "autarquia" compreende duas palavras: *autós* (que significa próprio) e *arqui* (traduzida nas expressões comando, governo, direção). Tal expressão teria sua origem na Itália, utilizada por Santi Romano, em 1897, ocasião em que escreveu sobre o tema da descentralização administrativa.

No Brasil, ensina Maria Sylvia Zanella di Pietro[367], já existiam autarquias mesmo antes do desenvolvimento de seu conceito. O primeiro diploma legal a tratar do conceito desta entidade foi o Decreto-Lei n. 6.016/43, o qual a definia como "serviço estatal descentralizado, com personalidade de direito público, explícita ou implicitamente reconhecida por lei".

[366] CRETELLA JR., José. **Administração indireta brasileira**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1980, p.139.

[367] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** 16 ed. São Paulo: Editora Atla, 2003, pp.366-367.

Hoje o seu conceito legal está no Decreto-Lei n. 200/67, em seu art. 5º, inciso I, que dispõe*, in verbis:* "serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada".

Em síntese, as Autarquias são criadas por lei, nos termos do art. 37, XIX, da CRFB/88, com vistas a desempenhar atividades típicas de Estado, as quais a Administração Direta delega, dentro do processo de descentralização administrativa. Elas funcionam como um braço da Administração central, por isso detém as mesmas prerrogativas daquela, como, por exemplo: as imunidades tributárias (art. 150, §2º, da CRFB/88); o duplo grau de jurisdição (art. 475, do CPC); prazo em quádruplo para contestar e em dobro para recorrer (art. 188, do CPC); e foro privativo (art. 109, I, da CRFB/88).

Nesse cenário, a imunidade recíproca das Autarquias se justifica em razão de suas finalidades essenciais de interesse público.

2.3. A extensão da imunidade recíproca ou mútua sobre as Fundações Públicas dos Entes Políticos

A base constitucional desta prerrogativa encontra-se também no art.150, §2º, da Carta de 1988.

Assim como as Autarquias, a criação das Fundações Públicas obedece a critérios finalísticos de interesse público, cuja atividade a ser desenvolvida depende uma série de fatores, os quais impõem certos atributos implicando a necessária criação de uma entidade específica. Ao contrário, no entanto, das Autarquias, que são criadas por lei, as Fundações são, a seu turno, autorizadas por lei específica, assim como o são as empresas públicas e as sociedades de economia mista, *ex vi* do art. 37, XIX, da CRFB/88.

O Decreto-Lei n. 200/67, em seu art. 5º, inciso IV, define as fundações públicas como pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos. O Código Civil de 2002, por sua vez, em seu art.41, elenca as pessoas jurídicas de direito público interno, e não há previsão expressa da figura das fundações no referido roll, mas pode-se extraí-la do disposto no inciso V, do indigitado artigo, que dispõe: "as demais entidades de caráter público criadas por lei". Dito de outra forma: nada impede de o Poder Público, por meio de lei específica, dar personalidade jurídica de direito público a uma fundação pública, que, em regra, conforme expresso no Decreto-Lei 200/67, teria personalidade jurídica de direito privado.

Ressalte-se que a Constituição de 1988, em seu art. 150, 2º, quando estende às fundações o véu imunizante ela não faz distinção entre Fundação Pública com personalidade jurídica de direito público daquela de direito pri-

vado. A única exigência estabelecida é que o patrimônio, a renda e os serviços da entidade beneficiada com a norma imunizatória estejam atrelados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

2.4. As empresas públicas e as sociedades de economia mista prestadoras de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado e a imunidade recíproca

Dispõe o §3º do art. 150 da CR-88 que a denominada imunidade recíproca não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Nessa linha, estabelece o § 1º do art. 173 da CR-88 que a lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, determinando que elas se sujeitam ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e **tributários**. Na mesma toada, dispõe o § 2º do mesmo art. 173 que as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

O STF, em sede de recurso extraordinário, RE nº 407.099, se manifestou no sentido da possibilidade de extensão da imunidade recíproca quando as atividades daquelas pessoas jurídicas estiverem vinculadas à prestação de serviço público obrigatória e exclusiva do Poder Público, o que se diferencia, de acordo com a lógica do Supremo, daquelas que exploram atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Pode-se trazer como exemplos: a Empresa de Correios e Telégrafos, a ECT; e a Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia — a CAERD.

Mais recentemente, no julgamento do RE nº 253.472[368], o STF estabeleceu um teste para que haja aplicabilidade da imunidade tributária, nos termos do voto do redator do acórdão, Min. Joaquim Barbosa. Confira-se:

> TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA CONTROLADA POR ENTE FEDERADO. CONDIÇÕES PARA APLICABILIDADE DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL. ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. COMPANHIA DOCAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (CODESP).

[368] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE 253472, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 25/08/2010.

INSTRUMENTALIDADE ESTATAL. ARTS. 21, XII, f, 22, X, e 150, VI, a DA CONSTITUIÇÃO. DECRETO FEDERAL 85.309/1980.

1. IMUNIDADE RECÍPROCA. CARACTERIZAÇÃO.

Segundo teste proposto pelo ministro-relator, a aplicabilidade da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a da Constituição) deve passar por três estágios, sem prejuízo do atendimento de outras normas constitucionais e legais: 1.1. A imunidade tributária recíproca se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais imanentes do ente federado, cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política. Em consequência, é incorreto ler a cláusula de imunização de modo a reduzi-la a mero instrumento destinado a dar ao ente federado condições de contratar em circunstâncias mais vantajosas, independentemente do contexto. 1.2. Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política. 1.3. A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre-concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja favor preponderante.

2. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. EXPLORAÇÃO DE SERVIÇOS DE ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. CONTROLE ACIONÁRIO MAJORITÁRIO DA UNIÃO. AUSÊNCIA DE INTUITO LUCRATIVO. FALTA DE RISCO AO EQUILÍBRIO CONCORRENCIAL E À LIVRE-INICIATIVA. Segundo se depreende dos autos, a Codesp é instrumentalidade estatal, pois: 2.1. Em uma série de precedentes, esta Corte reconheceu que a exploração dos portos marítimos, fluviais e lacustres caracteriza-se como serviço público. 2.2. O controle acionário da Codesp pertence em sua quase totalidade à União (99,97%). Falta da indicação de que a atividade da pessoa jurídica satisfaça primordialmente interesse de acúmulo patrimonial público ou privado. 2.3. Não há indicação de risco de quebra do equilíbrio concorrencial ou de livre-iniciativa, eis que ausente comprovação de que a Codesp concorra com outras entidades no campo de sua atuação. 3. Ressalva do ministro-relator, no sentido de que "cabe à autoridade fiscal indicar com precisão se a destinação concreta dada ao

imóvel atende ao interesse público primário ou à geração de receita de interesse particular ou privado". Recurso conhecido parcialmente e ao qual se dá parcial provimento. (grifos nossos)

3. Aspectos gerais das imunidades dos templos, dos partidos políticos, dos sindicatos, das entidades de educação e de assistência social

Preliminarmente, cumpre repisar mais uma vez que cabe à Lei Complementar "regular as limitações constitucionais ao poder de tributar", consoante o disposto no art. 146, II, da CR-88.

Dessa forma, as imunidades dos templos de qualquer culto bem como aquelas conferidas ao patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, submetem-se à disciplina fixada no Código Tributário Nacional, além da necessária observância ao disposto no § 4º do art. 150 ("As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.").

O CTN, em relação à imunidade referida na alínea "c" do inciso IV do art. 9º, fixa restrições e condicionantes em seu artigo 14, conforme se pode constatar pela leitura dos dispositivos.

CAPÍTULO II
Limitações da Competência Tributária
SEÇÃO I
Disposições Gerais

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV — cobrar imposto sobre:

(...)

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

(...)

SEÇÃO II
Disposições Especiais

(...)

Art. 14. O disposto na alínea "c" do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I — não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II — aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III — manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Verifica-se que, para cumprir com os requisitos fixados e, portanto, fazer jus à imunidade, os partidos políticos, inclusive suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores, as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, devem adotar como princípio a transparência na prática dos seus atos, o que compreende a demonstração da correta escrituração das receitas e despesas, disponibilização de peças formais que comprovem não ter havido desvio de suas finalidades; inequívoca comprovação de que o patrimônio e a renda não foram dissipados em favor de terceiros etc.

De fato, o objetivo esencial do legislador é obstar possível violação aos fundamentos da imunidade constitucional e a má utilização do tratamento especial.

Merece destaque, também, o fato de que o transcrito art. 14 do CTN fixa 3 (três) requisitos à fruição das aludidas imunidades, mas **não** estabelece como condição a inexistência de lucro ou superávit, nem pressupõe expressamente a gratuidade dos serviços prestados, matéria a ser examinada abaixo.

Ainda, de acordo com a Súmula nº 724 do STF, que em 18.6.2015 se transformou na Súmula Vinculante nº 52, não afasta a imunidade de que trata o artigo 150, VI, alínea "c" o fato do imóvel de propriedade de quaisquer das entidades estar alugado, ressalvada a necessária aplicação dos recursos em suas atividades essências:

> Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

Conforme será examinado, a jurisprudência do STF tem estendido o mesmo entendimento à imunidade dos **templos de qualquer culto** a que se refere a alínea "b" do mesmo inciso VI do artigo 150 da CR-88.

3.1 Imunidade dos Templos de qualquer culto

A determinação do sentido e do alcance da expressão "templos de qualquer culto", prevista no art. 150, VI, *b*, CR-88, é objeto de muita discussão e discordância, em especial no que se refere aos imóveis das igrejas.

O fundamento da imunidade é a liberdade religiosa, eis que apesar de ser um Estado laico, de modo que não estimula qualquer das religiões, é garantida a liberdade de crença e de culto.

Na realidade, o primeiro passo do problema diz respeito à definição da própria metodologia ou conjunto de métodos a serem utilizados para a interpretação das imunidades em geral, assim como daquelas direcionadas a coisas e não a pessoas, como é o caso dos templos de qualquer culto.

Do ponto de vista subjetivo, teoricamente todos os cultos e crenças são imunes, ressalvado o direito da Fazenda Pública coibir o abuso daqueles que declarem falsamente estar praticando atividade religiosa a fim de obter vantagem fiscal.[369]

De fato, a imunidade está relacionada ao local destinado à prática do culto (templo), bem como às atividades intrínsecas ao culto.

Aliomar Baleeiro defende que a casa paroquial não se submete ao pagamento de impostos, desde que situada em terreno contíguo ao templo, conforme se depreende do seguinte trecho:[370]

> O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga, ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência especial, do pároco ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, desde que não empregada com fins econômicos. Pontes de Miranda, entretanto, sustentou interpretação restritiva (Pontes de Miranda, Comentários, cit., vol. 1º, p. 510). Não se repugna à Constituição inteligência que equipare ao templo-edifício também a embarcação, o veículo ou avião usado como templo móvel, só para o culto. Mas não se incluem na imunidade as casas de aluguel, terrenos, bens e rendas do Bispo ou da paróquia, etc.

Nesse sentido, sustenta Aliomar Baleeiro que são imunes à tributação todos os bens que estejam vinculados ao culto, desde que não possuam fins econômicos, incluídos aí conventos, a casa do pároco e outras dependências.

[369] RIBEIRO, Ricardo Lodi. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 1ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010, p. 193

[370] BALEEIRO, Aliomar, Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição, atualizada por Misabel Àbreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1999. p. 137.

Saliente-se que é requisito para esse tipo de interpretação o local físico, que necessariamente deve ser anexo ao local de culto. Dessa forma, ressalta o autor que "não se incluem na imunidade as casas de aluguel, terrenos, bens e rendas do Bispado ou da paróquia".

Sacha Calmon Navarro Coêlho[371] afirma que não há imunidade para os imóveis destinados a outras finalidades, tais como aqueles de propriedade da igreja, mas alugados a particulares.

A jurisprudência do STF, no entanto, parece caminhar em sentido diverso, conforme revela a ementa do acórdão do RE 325.822, situação em que foi estendida a imunidade ao imóvel da igreja que estiver alugado, desde que o aluguel seja aplicado nos seus objetivos institucionais.

Por outro lado, o próprio STF também já se manifestou no sentido de que a imunidade conferida pelo artigo 150, inciso VI, alínea "b" não se estenderia a maçonaria, pois, no entendimento do STF, não seria uma religião propriamente dita:

> "A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião." (STF, RE nº 562.351, Primeira Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe em 14.12.2012.)

Saliente-se a possibilidade de má utilização do instituto pelas entidades religiosas, conforme revela a notícia intitulada "Doleiros usam imunidade tributária conferida por lei a templos religiosos para lavagem de dinheiro, ocultação de patrimônio e sonegação fiscal" do Jornal Valor Econômico, do dia 25.03.2014.

3.2 Imunidade dos partidos políticos e suas fundações

Quando se pensa no papel dos partidos políticos a primeira coisa que vem à mente é a consolidação da democracia e da pluralidade partidária, esculpida na CR/88, em seu art. 17.

A arqueologia histórica da democracia perpassa necessariamente pela realidade grega da Antiguidade, considerada o seu berço. Embora a concepção de democracia hoje se distinga daquela apregoada na Grécia clássica, alguns aspectos as aproximam. Nessa senda, cabe mencionar que para Aristóteles[372] **a igualdade e a liberdade** eram as bases fundantes da democracia o que implicava a realização da justiça.

A realidade brasileira, com diversidades culturais, sociais e econômicas, sem falar na existência de variados interesses muitas vezes antagônicos, impõe o pluripartidarismo como expressão da democracia e, por conseguinte, da realização da igualdade, em particular, a material.

[371] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário, p.269

[372] ARISTÓTELES. **A Política.** Coleção Grandes Obras do Pensamento Universal, n. 16. Tradução de Nestor Silveira Chaves. São Paulo: Editora Escala, 1997.

Nessa toada, surge a imunidade dos partidos políticos com a função precípua de garantir a liberdade da manifestação política. A liberdade consubstanciava (e consubstancia) um dos pilares da democracia na visão de Aristóteles. Com efeito, as fundações dos partidos políticos também são imunes, porquanto integram o arcabouço ideológico de cada entidade político-partidária.

A Carta Constitucional de 1988 consagra em seu art. 150, inciso VI, alínea *c,* a imunidade dos partidos políticos, *in verbis:*

> Art.150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> (...)
> VI. instituir impostos sobre:
> (...)
> c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações(...).

Na linha da normativa constitucional supra transcrita convém destacar que o véu da imunidade tributária de impostos se estende sobre: as doações recebidas, as contribuições de seus filiados, as aplicações financeiras, e os demais impostos incidentes sobre o patrimônio dos partidos e suas fundações.

Vale ressaltar também que o instituto da imunidade aqui estabelecido para os partidos políticos tem como *ratio* subjacente garantir a incolumidade dos princípios da Federação (consagrado no art. 60, par. 4°, CF/88) e da democracia (talhado entre os princípios denominados sensíveis, no art. 34, VII, a, CF/88).

3.3 Imunidade das entidades sindicais dos trabalhadores

Apenas para não se perder de vista a importância dos aspectos históricos originários dos institutos, vale mencionar o contexto socio-econômico no qual surgiram os sindicatos. Com a eclosão da Revolução Industrial, no Século XVIII, na Inglaterra, surgiram as primeiras entidade sindicais, chamadas de *trade unions*[373].

A Revolução Industrial trouxe em si um paradoxo, pois, ao mesmo tempo, em que fomentou o progresso tecnológico carregou a reboque desigualdades sociais e econômicas, corroborado com a exploração do trabalho infantil, baixos salários, condições insalubres de moradia, má alimentação, falta de higiene, muitos acidentes de trabalho, carga de trabalho extremamente pesada: "trabalhavam até 18 horas por dia, sob o látego de um capataz que ganhava por produção", assevera José R.A. Arruda[374].

[373] ARRUDA, José Jobson de Andrade. **Revolução Industrial e Capitalismo.** São Paulo: Editora Brasiliense, 1984, p. 18. Aponta o autor a revolução industrial como um processo de continuidade e apresenta três momentos distintos: "**primeira Revolução**, entre o final do Século XVIII e início do Século XIX, definida pela utilização da máquina a vapor e do carvão como combustível básico; **segunda Revolução,** no final do século XIX, caracterizada pelo motor de explosão e a utilização da energia elétrica; **terceira Revolução**, em curso no Século XX, marcada pela difusão da energia atômica"(grifo nosso). Em pleno Século XXI poder-se-ia considerar a **quarta Revolução** marcada pela informatização?

[374] ARRUDA, op. cit. p. 76.

A classe trabalhista, indignada diante dessa realidade, começou a reagir e vários movimentos sociais operários exsurgiram, os primeiros eram de revolta contra a mecanização, que diminuía a mão-de-obra, depois passaram a lutar por melhores condições de trabalho, salários e por uma carga horária menor.

Hodiernamente, as entidades sindicais ou de classes ocupam importante papel no universo laboral, tanto do lado dos empregados, como do lado dos empregadores. No Brasil, a sindicalização tem previsão constitucional, conforme se verifica no art.8º, da CF/88, in verbis:

> Art. 8º. É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte:
> (...)
> III. ao sindicato cabe a defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria, inclusive em questões judiciais ou administrativas.

Na esteira do sistema normativo dos direitos fundamentais e da doutrina de Ricardo Lobo Torres, a previsão constitucional de imunidade de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das entidades sindicais dos trabalhadores está diretamente relacionada ao núcleo essencial dos direitos sociais e econômicos, uma vez que os sindicatos desempenham a importante função social de proteger os trabalhadores de possíveis violações destes valores fundamentais e essenciais para o desenvolvimento digno e sustentável dos indivíduos e de suas famílias.

Além dos sindicatos de trabalhadores, são também beneficiadas com o instituto da imunidade tributária as federações e as confederações sindicais de trabalhadores, não sendo os sindicatos patronais alcançados pela limitação ao poder de tributar.

Nesse contexto, a CF/88, art. 150, VI, *c*, prevê a imunidade de impostos sobre a renda e o patrimônio, além dos serviços dos sindicatos de trabalhadores: cuida-se de uma garantia da autonomia sindical[375].

Cabe destacar, no entanto, na senda da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que tais entidades devem observar certos requisitos para fazer jus à imunidade constitucional. Nesse sentido, merece relevo a seguinte ementa:

> RE-AgR 281901 / SP — SÃO PAULO, julgada pelo STF:
> Parte(s) AGTE.: SINDICATO DOS EMPREGADOS EM ESTABELECIMENTOS BANCÁRIOS DE SÃO PAULO OSASCO E REGIÃO —AGDO.: ESTADO DE SÃO PAULO
>
> EMENTA: Recurso extraordinário desprovido. 2. ICMS. Imunidade tributária que alcança os materiais relacionados com o papel. Art.

[375] FUNDAMENTOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. **Direito Rio.** Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009, p. 159.

> 150, VI, d, da Constituição Federal. Precedentes. 3. Agravo regimental em que se pretende o reexame da matéria, com base na alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, por se tratar de entidade sindical de trabalhadores. 4. **Acórdão do Tribunal de origem** que, com base em elementos probatórios dos autos, **assentou que as impressões gráficas realizadas pelo Impetrante estão dissociadas de sua atividade essencial.** Inviabilidade de reexame dos fatos e provas da causa em sede de recurso extraordinário. Súmula 279. 5. Agravo regimental a que se nega provimento (grifo nosso).
>
> Indexação
> — INEXISTÊNCIA, IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS), IMPORTAÇÃO, PEÇAS, REPOSIÇÃO, MÁQUINAS, UTILIZAÇÃO, SERVIÇOS GRÁFICOS. — DESCABIMENTO, REEXAME, FATOS, PROVAS, RECURSO EXTRAORDINÁRIO // TRIBUNAL DE JUSTIÇA, CONCLUSÃO, AUSÊNCIA, IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, INEXISTÊNCIA, RELAÇÃO, FINALIDADE ESSENCIAL, ENTIDADE SINDICAL DE TRABALHADORES, REALIZAÇÃO, IMPRESSÕES GRÁFICAS.

Como se pode observar da ementa acima transcrita, a posição do STF é no sentido de que o véu da imunidade não deve cobrir a incidência de imposto quando as atividades sobre as quais incidiria o tributo não estão diretamente associadas à finalidade da entidade beneficiada com o instituto imunizante.

A propósito, no tocante ao IPTU cabe ressaltar a Súmula 724 do Supremo Tribunal Federal: "ainda quando alugados a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, *c,* da Constituição, **desde que** o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades"(grifo nosso). Donde se infere que o sistema jurídico-normativo pátrio visa a garantir e preservar o equilíbrio financeiro dessas entidades a fim de que possam melhor desempenhar suas funções sociais.

3.4 Imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos

O direito à educação é um direito material e formalmente constitucional, nos termos da Constituição de 1988, em particular em seu art.6º, que trata dos direitos sociais, e no art. 205, que dispõe:

> Art. 205. A educação, **direito** de todos e **dever** do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade,

> visando ao **pleno desenvolvimento da pessoa**, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho (grifo nosso).

Sem dúvida, a educação é *conditio sine qua non* para o desenvolvimento dos indivíduos e para a realização do princípio da liberdade, uma vez que a educação serve de ponte que conecta as pessoas ao mundo das oportunidades.

Com viés econômico, e partindo da idéia de desenvolvimento, Amartya Sen[376] aborda a liberdade sob variadas perspectivas, que denomina de "liberdades instrumentais", quais sejam: "as liberdades políticas", consubstanciadas nos direitos civis e políticos; isto é, no efetivo exercício de cidadania; "as facilidades econômicas", configuradas nas possibilidades econômicas das pessoas; "as oportunidades sociais" vinculadas ao ideal de vida digna; "as garantias de transparência", vinculadas ao princípio da confiança e da boa-fé; e "a segurança", cuja *ratio* subjacente é proteger as pessoas da "miséria abjeta", ensina o mencionado autor.

A Carta de 1988 estabelece em seu art. 206 a pluralidade de instituições — públicas e privadas — para gerir o ensino no Brasil, princípio que se coaduna com o disposto no *caput* do art. 205, ao determinar que a educação é um dever de todos e será fomentada com a colaboração de todo o corpo social.

A imunidade de impostos tem como substrato garantir a autonomia das instituições de ensino e, deste modo, realizar com eficiência as atividades pedagógicas de ensino e de proliferação do conhecimento.

3.5. IMUNIDADE DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS

Considerando a impossibilidade de o Estado, por meio de sua estrutura administrativa, direta e indireta, conferir efetividade aos direitos sociais previstos no art. 6° da CR-88, as entidades privadas beneficentes de assistência social, que pertencem ao chamado Terceiro Setor, constituído por organizações sem fins lucrativos e não governamentais, atuam diretamente no atendimento de diversas atividades de interesse público, como aquelas que visam a proteção do direito à educação, à saúde, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à segurança, à previdência social, à proteção à maternidade e à infância e à assistência aos desamparados, dentre outros.

Nesse sentido, o professor Joaquim Falcão[377] ressalta o papel fundamental que os instrumentos de natureza fiscal exercem para o desenvolvimento dessas entidades privadas auxiliares do Poder Público:

[376] SEN, Amartya. **Desenvolvimento como Liberdade.** Tradução Laura Teixeira Motta. Revisão Técnica Ricardo Doninelli Mendes. 6ª reimpressão. São Paulo: Editora Companhia das Letras, 2007. p.18-31.

[377] FALCÃO, Joaquim**. Democracia, Direito e Terceiro Setor**. Rio de Janeiro: FGV, 2004. p. 188.

> O fato é que, às vezes com maior, às vezes com menor sucesso, a legislação tributária foi e continua sendo instrumento indispensável ao desenvolvimento de setores e atividades de relevância para política econômica. Nada mais legítimo, portanto, que se mantenham, modernizem e ampliem os benefícios fiscais para o Terceiro Setor.

No entanto, ainda corre em pauta na doutrina e na jurisprudência[378] a discussão em torno da amplitude e do conceito de entidade de assistência social para fins da imunidade de que trata o artigo 150, VI, "c" e bem assim da aplicação do tratamento tributário a que alude o §7º do art. 195 da CR-88.

A controvérsia diz respeito ao escopo e alcance das duas hipóteses, em especial no que se refere às entidades passíveis de enquadramento e bem assim quais são os requisitos e condições que o legislador infraconstitucional, por meio de lei complementar ou lei ordinária, pode legitimamente fixar para disciplinar a fruição do tratamento conferido pela Constituição de acordo com os dois dispositivos citados (artigo 150, VI, "c" e §7º do art. 195 da CR-88). Essas questões serão brevemente examinadas abaixo em dois tópicos distintos.

3.5.1 A função da lei ordinária relativamente às imunidades das instituições de educação e entidades de assistência social sem fins lucrativos

O voto proferido pelo ex-ministro Carlos Velloso no RE 214788[379] indica no sentido de que a concepção de **assistência social** para fins da **imunidade tributária**, de que trata o art. 150, VI, c, da CF/88, seria a mesma daquela esculpida no art. 203 do mesmo diploma constitucional (que trata da Assistência Social, um dos "braços" da Seguridade Social de **caráter não contributivo**), a qual traz ínsito um aspecto altruístico, filantrópico, ao contrário da Previdência Social que se qualifica por seu **caráter contributivo**.

Há de ser ter em nota, entretanto, que o tema não está pacificado na Corte Constitucional e muito menos na doutrina, cujo entendimento gira em torno da ideia de que a entidade social pode ser qualquer pessoa jurídica que tenha suas atividades voltadas para a saúde, previdência e assistência social, desde que respeitados os requisitos legais e sem fins lucrativos[380], sem vincular ou subordinar, entretanto, à inexistência de preço ou de remuneração.

No contexto normativo infraconstitucional o já citado art.14 do CTN prevê os requisitos para que uma entidade de assistência social seja beneficiada com a norma constitucional imunizante, sendo possível repisar e sumarizar as 3 (três) condições da seguinte forma:

[378] No âmbito do controle concentrado de constitucionalidade, por exemplo, a Lei nº 9.532/97 é objeto da ADI 1802, que trata de matéria a ser analisada no próximo tópico (20.3.6.1); a Lei nº 9732/98, a qual conferiu nova redação ao art. 55 da Lei nº 8212/91 é alvo da ADI 2028 e a Lei nº 12.101/09, que dispõe acerca da certificação das entidades beneficentes de assistência social e do usufruto do benefício fiscal da isenção de contribuições sociais, a que se referem os artigos 22 e 23 da lei nº 8212/91, por aquelas entidades, é o objeto da ADI 4480, matéria a ser abordada no item 20.3.6.2.

[379] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE 214.788-DF, Segunda Turma, Rel. Min. Carlos Velloso. Julgamento em 27.11.2001. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 26.06.2011. Decisão unânime.

[380] FUNDAMENTOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. **Direito Rio.** Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009, p. 161.

1. não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título;
2. aplicar integralmente no Brasil os seus recursos para fazerem face às suas finalidades;
3. manter toda a documentação e escrituração de suas receitas e despesas de forma clara e transparente.

Em algumas decisões — não unânimes — o STF, **em período anterior a atual constituição**, já reconheceu o direito à imunidade de impostos a hospitais, colégios e faculdades **que não prestam serviços gratuitos como regra**. *Vide* nesse sentido a ementa abaixo do RE 93463/RJ:

> RE 93463/RJ — RIO DE JANEIRO — RECURSO EXTRAORDINÁRIO —Relator(a): Min. CORDEIRO GUERRA —Julgamento: 16/04/1982 — Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA.
>
> Ementa: IMUNIDADE TRIBUTARIA DOS ESTABELECIMENTOS DE EDUCAÇÃO. NÃO A PERDEM AS INSTITUIÇÕES DE ENSINO PELA REMUNERAÇÃO DE SEUS SERVIÇOS, DESDE QUE OBSERVEM OS PRESSUPOSTOS DOS INCISOS I, II E III DO ART-14 DO CTN. NA EXPRESSAO "INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO" SE INCLUEM OS ESTABELECIMENTOS DE ENSINO, QUE NÃO PROPORCIONEM PERCENTAGENS, PARTICIPAÇÃO EM LUCROS OU COMISSÕES A DIRETORES E ADMINISTRADORES. RE NÃO CONHECIDO.

Segundo a jurisprudência do STF fixada em caráter liminar, quando do julgamento da Medida Cautelar na ADI 1.802[381], que tem como objeto **lei ordinária** editada após a Constituição de 1988, conforme será abaixo explicitado, a definição dos contornos da imunidade, quando possível, é matéria posta sob reserva de **lei complementar**, tendo em vista o disposto no artigo 146, II, da CR-88.

Nessa linha, cabe à **lei ordinária** a que alude a transcrita alínea "c" do inciso VI do artigo 150 da CR-88 estabelecer, tão somente, as normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune.

A imunidade aplicável à instituição de educação ou de assistência social foi disciplinada pela Lei nº 9532/97, objeto da citada ADI 1.802. Nos mesmos termos do art. 14 do CTN, a referida lei ordinária não estabelece como requisito para reconhecimento da imunidade a concessão de gratuidade do serviço — como ocorre na Alemanha —, ou seja, as instituições de educação e as entidades de assistência social no Brasil podem cobrar pelos serviços

[381] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. ADI 1802 MC-DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Julgamento em 27.08.1998. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 17.03.2010.

prestados; ao contrário do que ocorre com a Assistência Social da Seguridade Social e a Educação pública, cujos serviços são completamente gratuitos.

Objetivando evitar desvios e má utilização do preceito constitucional, a Lei nº 9532/97 fixou, em especial no §2º do art. 12, outras condições e requisitos para a fruição da imunidade, além daqueles 3 (três) expressamente determinados no CTN ((a) não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título; (b) aplicar integralmente no Brasil os seus recursos para fazerem face às suas finalidades; (c) manter toda a documentação e escrituração de suas receitas e despesas de forma clara e transparente).

O STF, ao julgar a Medida Cautelar na já citada ADI 1.802[382], considerando que a lei **ordinária** deve estabelecer apenas as normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune, mas não o que diga respeito à definição dos contornos da imunidade em si, disciplina reservada à lei **complementar**, afastou algumas regras fixadas no transcrito artigo 12 em decisão cautelar, conforme se extrai da leitura da ementa do acórdão:

> EMENTA: I. Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros. II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): "instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei": delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida. 1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à **lei ordinária**, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar.
>
> 2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal arguida os arts. 12 e §§ 2º (**salvo a alínea f**) e 3º, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só

[382] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. ADI 1802 MC-DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Julgamento em 27.08.1998. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 17.03.2010.

formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada. 3. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fim da declaração da imunidade discutida — como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientelas restritas e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L. 9.532/97 e, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja delibação não é necessária à decisão cautelar da ação direta.

3.5.2 A intributabilidade fixada no §7º do art. 195 da CR-88

O artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social e institui Plano de Custeio, atualmente revogado pela Lei nº 12.101/09, disciplinava o reconhecimento do tratamento tributário a que alude o §7º do artigo 195 da CR-88 nos seguintes termos, de acordo com a sua redação original:

> Art. 55. Fica **isenta** das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei (contribuição do empregador e contribuição sobre o lucro ou faturamento) a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:
>
> I — seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;
>
> II — seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;
>
> III — promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;
>
> IV — não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;
>
> V — aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.
>
> § 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

Posteriormente, a Lei nº 9.732, de 11/12/1998, conferiu nova redação ao transcrito inciso III do art. 55, da citada Lei nº 8.212/91, acrescentou os §§ 3 º a 5º para estabelecer a gratuidade da atividade como requisito da isenção a que se refere o §7º do artigo 195 da CR-88, além de disciplinar a desoneração proporcional à atividade gratuita em seus artigos 4º, 5º e 7º, dispositivos com a seguinte redação:

Art. 1º. Os arts. 22 e 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passam a vigorar com as seguintes alterações:

" Art. 22..... "(NR)

" Art. 55.....

III — promova, **gratuitamente e em caráter exclusivo**, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

.....

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a **prestação gratuita** de benefícios e serviços a quem dela necessitar.

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social — INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de **pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde**, nos termos do regulamento. " (NR)

(....)

Art. 4º. As entidades sem fins lucrativos educacionais e as que atendam ao Sistema Único de Saúde, mas não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, **gozarão da isenção das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 1991, na proporção do valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente**, a carentes e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial, desde que satisfaçam os requisitos referidos nos incisos I, II, IV e V do art. 55 da citada Lei, na forma do regulamento.

Art. 5º. O disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, na sua nova redação, e no art. 4º desta Lei terá aplicação a partir da competência abril de 1999.

(...)

Art. 7º. Fica cancelada, a partir de 1º de abril de 1999, toda e qualquer isenção concedida, em caráter geral ou especial, de contribuição

> para a Seguridade Social em desconformidade com o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, na sua nova redação, ou com o art. 4º desta Lei.

Considerando a nova sistemática fixada, a Confederação Nacional da Saúde, Hospitais, Estabelecimentos de Ensino e Serviços ajuizou, em julho de 1999, no Supremo Tribunal Federal, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028-5-DF contra a citada Lei nº 9.732/98. Destacam-se os seguintes trechos do voto relator da ADI, Ministro Marco Aurélio, em decisão liminar, referendada pelo Plenário do STF, relativamente ao ato do legislador ordinário:

> adentrou-se o campo da limitação ao poder de tributar e procedeu-se — ao menos é a conclusão neste primeiro exame — sem observância da norma cogente do inc. II do art. 146 da Constituição Federal. Cabe a **lei complementar** regular as limitações ao poder de tributar.
>
> Ainda que se diga da aplicabilidade do Código Tributário Nacional apenas aos impostos, tem-se que veio à balha, mediante veículo impróprio, a regência das condições suficientes a ter-se o benefício, considerado **o instituto da imunidade e não o da isenção**, tal como previsto no § 7º do art. 195 da Constituição Federal. Assim, tenho como configurada a relevância suficiente a caminhar-se para a concessão da liminar, no que a inicial desta ação direta de inconstitucionalidade versa sobre o vício de procedimento, o defeito de forma."
>
> No preceito, **cuida-se de entidades beneficentes de assistência social, não estando restrito, portanto, às instituições filantrópicas**. Indispensável, é certo, que se tenha o desenvolvimento da atividade voltada aos hipossuficientes, àqueles que, sem prejuízo do próprio sustento e o da família, não possam dirigir-se aos particulares que atuam no ramo buscando lucro, dificultada que está, pela insuficiência de estrutura, a prestação do serviço pelo Estado. Ora, no caso, chegou-se à mitigação do preceito, olvidando-se que nele não se contém a impossibilidade de reconhecimento do benefício quando a prestadora de serviços atua de forma gratuita em relação aos necessitados, procedendo à cobrança junto àqueles que possuam recursos suficientes. A cláusula que remete à disciplina legal (e, aí, tem-se a conjugação com o disposto no inciso II do artigo 146 da Carta da República, pouco importando que nela própria não se haja consignado a especificidade do ato normativo) não é idônea a solapar o comando constitucional, sob pena de caminhar-se no sentido de reconhecer a possibilidade de o legislador comum vir a mitigá-lo, a temperá-lo. As exigências estabelecidas em lei não podem implicar verdadeiro conflito com o sentido, revelado pelos costumes, da expressão "entidades beneficentes de assistência social". Em síntese,

> **a circunstância de a entidade, diante, até mesmo, do princípio isonômico, mesclar a prestação de serviços, fazendo-o gratuitamente aos menos favorecidos e de forma onerosa aos afortunados pela sorte, não a descaracteriza, não lhe retira a condição de beneficente.** Antes, em face à escassez de doações nos dias de hoje, viabiliza a continuidade dos serviços, devendo ser levado em conta o somatório de despesas resultantes do funcionamento e que é decorrência do caráter impiedoso da vida econômica. Portanto, também sob o prisma do vício de fundo, tem-se a relevância do pedido inicial, notando-se, mesmo, a preocupação do Excelentíssimo Ministro de Estado da Saúde com os ônus indiretos advindos da normatividade da Lei nº 9732 /98, no que veio a restringir, sobremaneira, a imunidade constitucional, praticamente inviabilizando (repita-se uma vez que não são comuns, nos dias de hoje, as grandes doações, a filantropia pelos mais aquinhoados) assistência social, a par da precária prestada pelo Estado, que o § 7º do artigo 195 da Constituição Federal visa a estimular. **Tudo recomenda, assim, sejam mantidos, até a decisão final desta ação direta de inconstitucionalidade, os parâmetros da Lei nº 8.212/91, na redação primitiva. (...) Defiro a liminar, submetendo-a desde logo ao Plenário, para suspender a eficácia do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 055, inciso III, da Lei n º 8212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos artigos 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998**.

Nessa linha, o relator traçou uma distinção entre a atividade filantrópica e aquela exercida pela entidade de assistência social, que não se realiza, necessariamente, de forma gratuita. Ao conceber a disciplina fixada no §7º do artigo 195 da CR-88 como verdadeira imunidade, o STF, em caráter liminar, considerou insuscetível a restrição de sua fruição por meio de lei ordinária, haja vista o disposto no artigo 146, III, da CR-88 que reserva à lei complementar a disciplina das denominadas limitações constitucionais ao poder de tributar.

Posteriormente, já em 2009, a mencionada Lei nº 12.101/09, ao dispor sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regular os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social, revogou expressamente o indigitado artigo 55 da Lei nº 8.212/91.

No entanto, o contencioso em relação à matéria continuou, tendo em vista a propositura da ADI 4480 em face da nova sistemática traçada por meio da nova lei ordinária. Com o advento da Lei 12.101/09, as Entidades Beneficentes de Assistência Social foram divididas em três áreas de prestação de serviços: saúde, educação e assistência social, sendo a Certificação de cada área realizada pelo Ministério correspondente. Assim, a entidade da área de saúde será certificada pelo Ministério da Saúde; entidades da área de educação, pelo

Ministério da Educação; e entidades de assistência social, pelo Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome.

Por fim, vale destacar que as entidades não estão desoneradas de recolher e pagar as contribuições sociais de seus empregados e colaboradores.

Ainda nessa seara jurisprudencial, cabe trazer a discussão envolvendo as entidades fechadas de **previdência** privada. Por ocasião do julgamento do RE 259.756[383]/RJ, o STF entendeu que tais instituições, ao cobrarem contribuições de seus beneficiários, não fariam jus à norma imunizante prevista no art. 150, VI.c, CF/88. A contrário senso, e sedimentado no referido recurso extraordinário, se a entidade de previdência privada não repassar ônus financeiro para o beneficiário, sendo financiada apenas pelos patrocinadores, neste caso estaria ela acobertada pela imunidade em tela.

Com efeito, imperioso destacar o enunciado da Súmula 730 do STF, segundo o qual "a imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, c, da Constituição somente alcança as entidades fechadas de previdência privada **se não houver** contribuição dos beneficiários"(grifo nosso).

3.6 A imunidade genérica e os impostos indiretos

Leia o artigo abaixo de autoria de Kiyoshi Harada:

"Imunidade genérica de impostos indiretos

Kiyoshi Harada*

Elaborado em 01/2010

Discute-se muito na doutrina e na jurisprudência a imunidade genérica de impostos indiretos como o IPI e o ICMS.

O principal argumento contrário à imunidade das entidades de assistência social, por exemplo, consiste no fato de que essas entidades não são contribuintes de impostos sendo apenas alcançados pelo ônus tributário por força do fenômeno da repercussão econômica.

Analisemos a matéria à luz do texto constitucional e da jurisprudência de nossos tribunais.

Dispõe a Constituição Federal:

"Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI— instituir impostos sobre:

(...)

[383] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE 259.756-RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio. Julgamento em 28.11.2001. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 27.08.2010. Decisão unânime. O acórdão possui a seguinte ementa: "IMUNIDADE - ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. Na dicção da ilustrada maioria, entendimento em relação ao qual guardo reservas, o fato de mostrar-se onerosa a participação dos beneficiários do plano de previdência privada afasta a imunidade prevista na alínea "c" do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal. Incide o dispositivo constitucional, quando os beneficiários não contribuem e a mantenedora arca com todos os ônus. Consenso unânime do Plenário, sem o voto do ministro Nelson Jobim, sobre a impossibilidade, no caso, da incidência de impostos, ante a configuração da assistência social". (grifo nosso).

> c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.
>
> (...)
>
> § 4º — As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas".

Verifica-se, pois, que esse § 4º, que se refere às entidades assistenciais, partidos políticos, suas fundações e entidades sindicais estabeleceu uma restrição ao gozo da imunidade, restrição essa não existente em relação à imunidade das autarquias e fundações públicas, como se depreende do § 2º, do **art. 150, da CF**.

Por causa da restrição do § 4º, do **art. 150, da CF** julgados de tribunais locais passaram a não reconhecer, por exemplo, a imunidade do IPTU em relação a prédios alugados pelo SESI, SESC etc.

Entretanto, o STF passou a dar uma interpretação ampla à imunidade das entidades beneficiadas dando importância apenas à aplicação dos recursos financeiros obtidos na consecução da finalidade estatutária. Chegou a reconhecer a imunidade do ICMS sobre vendas esporádicas de mercadorias pelas entidades assistenciais, desde que o produto da arrecadação fosse canalizado para o desenvolvimento de atividades filantrópicas(1).

Outrossim, a Corte Suprema suspendeu a aplicação do § 1º, do **art. 12, da Lei nº 9.532, de 10-12-1997** que, a pretexto de regular o disposto no **art. 150**, VI, c, da **CF**, excluía da imunidade de impostos os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável pelas instituições de educação e de assistência social(2).

No que tange ao ICMS incidente sobre equipamentos médico-hospitalares, em um primeiro momento, a jurisprudência de nossos tribunais somente reconhecia a imunidade em relação a materiais importados, sob o fundamento de que o adquirente (hospital) não é contribuinte do imposto. Entre a entidade que compra a mercadoria (hospital) e o estabelecimento fornecedor (comerciante, produtor ou industrial) estabelece-se simples relação jurídica de natureza contratual e não de natureza jurídico-tributária. Quem compra paga o preço e não tributo, muito embora do ponto-de-vista econômico no preço estejam embutidos os valores do tributo, da matéria-prima, dos salários, inclusive, da margem de lucro do vendedor(3).

Contudo, o STF passou a examinar a questão sob outro ângulo. Desde que o produto adquirido passe a integrar o ativo da instituição de assistência social aplica-se a regra da imunidade prevista no **art. 150**, VI, c, da **CF**.

De fato, o § 4º, do **art. 150, da CF** não deixa dúvida de que a **Carta Magna** visa imunizar o patrimônio, a renda e os serviços da entidade beneficiada. Logo, não tem relevância a origem do bem ou do produto que venha integrar o ativo fixo da entidade beneficente de assistência social. Irrelevante juridicamente que o bem integrante do ativo fixo da entidade beneficiada pela imunidade tenha sido importado ou adquirido no mercado interno. Importa, apenas, que o bem passe a integrar o patrimônio da entidade.

Nesse sentido é a atual jurisprudência de nossos tribunais.(4)

O tratamento diferenciado entre equipamentos médico— hospitalares importados e aqueles adquiridos no mercado interno, para fins de cobrança do ICMS, vinha criando uma situação de concorrência desleal entre os fabricantes brasileiros e os fabricantes estrangeiros. Hospitais de porte preferiam importar os equipamentos médico-hospitalares do que adquiri-los no mercado interno, arcando com o ônus da incidência do ICMS tornando o preço mais oneroso.

Notas

(1) RE nº 257.700— MG, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 29-9-200; RE nº 97.788, RE nº 116.188, AGRAG nº 155.822 e ACRAF nº 177.283.

(2) Adin nº 1802-DF, Rel. Min.Sepúlveda Pertence, DJ de 13-2-2004.

(3) AI nº 70012368270/RS, Rel. Des. Genaro José Baroni Borges, DJ de 15-12-2006. EI nº 700281177251/RS, Rel. Des. Maria Isabel de Azevedo Souza, J. em 20-3-2009.

(4) AI nº 5359222 AgRg, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe de 14-11-2008; RE nº 225778 AgRg, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 10-10-2003; Ap. Civ. Nº 7001397124/RS, Rel. Des. Marco Aurélio Heinz; EI nº 70024022006/RS, Rel. Des. Mara Larsen Chechi."

AULA 14 — A IMUNIDADE DOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS, PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO, E DOS FONOGRAMAS E VIDEOFONOGRAMAS MUSICAIS PRODUZIDOS NO BRASIL CONTENDO OBRAS MUSICAIS OU LITEROMUSICAIS DE AUTORES BRASILEIROS E/OU OBRAS EM GERAL INTERPRETADAS POR ARTISTAS BRASILEIROS BEM COMO OS SUPORTES MATERIAIS OU ARQUIVOS DIGITAIS QUE OS CONTENHAM, SALVO NA ETAPA DE REPLICAÇÃO INDUSTRIAL DE MÍDIAS ÓPTICAS DE LEITURA A LASER E AS DEMAIS VEDAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

ESTUDO DE CASO (RE 179893, RE 221239, RE 203859, RE 327414):

A empresa Tudo pelo Conhecimento Indústria Gráfica e Comércio Ltda procurou seu escritório de advocacia pois pretende ampliar as suas atividades. A empresa traz do exterior (1) livros, (2) álbuns de figurinhas autocolantes das melhores cantoras da Romenia e (3) revistas de conteúdo erótico do Alasca, todos em papel impresso. Importa, também, (4) papel destinado à impressão no Brasil de livros sobre tributação. O representante da empresa informa ainda que no próximo mês vai começar a importar dois novos produtos: (5) uma revista eletrônica sobre a experiência de 24 horas do quinto colocado do último reality show realizado na Islandia e (6) livro eletrônico sobre o aquecimento global e a água potável no Século XXI. Consulta quais são os produtos imunes nos termos do art. 150, VI, d, da CR-88.

1. INTRODUÇÃO

Dispõe a alínea "d" do artigo 150 da CR-88:

> Art. 150 — Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> (...)
> VI — instituir impostos sobre:
> d) livros, jornais, periódicos e o papel[384] destinado a sua impressão

Os artigos 151 e 152 da mesma CR-88 estabelecem:

> Art. 151. É vedado à União:
> I — instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida

[384] A Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, exige o Registro Especial na Secretaria da Receita Federal do Brasil da pessoa jurídica que exercer as atividades de comercialização e importação de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, a que se refere a alínea *d* do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal ou adquirir o papel a que se refere a alínea *d* do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal para a utilização na impressão de livros, jornais e periódicos. De acordo com a Súmula nº 657 do STF: "A imunidade prevista no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos."

a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II — tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III — instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

2. OS LIVROS ELETRÔNICOS

Seguem abaixo dois textos com conclusões e fundamentações distintas para leitura: 1) Ato Normativo do Estado de Santa Catarina quanto à impossibilidade de extensão da imunidade de que trata o art. 150, VI, d, da CR-88 aos denominados livros eletrônicos; 2) artigo doutrinário do jurista Tercio Sampaio Ferraz Junior sobre o mesmo tema.

Resolução[385] — 038 — "Livro Eletrônico" (CD, Disquete, fita, HD etc.). Não amparado pela Imunidade

EMENTA: ICMS. IMUNIDADE. LIVRO-ELETRÔNICO. SOMENTE ESTÃO AO ABRIGO DA IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 150, VI, "d" DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL OS LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS QUE TENHAM POR SUPORTE FÍSICO O PAPEL. ASSIM, NÃO ESTÃO AMPARADOS PELA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA OS CHAMADOS "LIVROS-ELETRÔNICOS" QUE TENHAM POR SUPORTE CD, DISQUETE, FITA, HD, OU QUAISQUER OUTROS MEIOS DIVERSOS DO PAPEL.

(Publicado no D.O.E. de 11.04.03)

***

CONSULTA Nº: 15/03

PROCESSO Nº: GR01 6597/02-5

01. CONSULTA

[385] http://200.19.215.13/legtrib_internet/html/Consultas/Resolu%C3%A7%C3%B5es_Normativas/RN_038.htm.

A consulente em epígrafe informa que tem como atividade principal a redação, publicação e comercialização de jornais e livros. Acrescenta que desenvolveu um novo projeto que consistiria na produção de CDs e transparências com o mesmo conteúdo dos livros "que estaria ganhando mais um veículo de transmissão, do papel impresso para o CD, alterando desta maneira a unidade física do livro".

A consulta consiste em saber se a imunidade prevista no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal abrangeria, além de livros e jornais, também os CDs.

O presente processo não foi devidamente instruído pela Gereg de origem, conforme determina o art. 6°, § 2°, II, da Portaria SEF n° 226, de 2001.

02. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

Constituição Federal, arts. 150, VI, "d" e 155, II;
Lei Complementar n° 87/96, arts. 2°, I e 3°, I;
Lei n° 10.297/96, art. 2°, I e 7°, I.

02. FUNDAMENTAÇÃO E RESPOSTA

Discute-se na presente consulta qual o conceito de "livro", para fins de fruição da imunidade tributária capitulada no art. 150, VI, "d" da Constituição da República: "sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão". A resposta será restrita à pergunta da consulente, sem especular sobre a possibilidade de aplicação de outras imunidades ao caso vertente.

No caso em apreço, quer-se saber se por "livro" deve-se entender apenas quando impressos em papel, ou se o seu conceito albergaria também quando o seu conteúdo estivesse registrado em outro meio diverso do papel (eletrônico ou magnético), ou seja, o chamado "livro-eletrônico". Do ponto de vista léxico, entende-se por livro a "reunião de folhas ou cadernos, soltos, cosidos ou por qualquer outra forma presos por um dos lados, e enfeixados ou montados em capa flexível ou rígida" (cf. Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, no sig. 1). À evidência, este conceito não alcança os registros de pensamento em meio magnético ou eletrônico.

A imunidade de livros, jornais e periódicos é dita objetiva, posto que não leva em conta a qualidade do autor ou o conteúdo veiculado. É irrelevante para a imunidade se o conteúdo é educacional ou pornográfico. Tanto Tomás de Aquino quanto o Marquês de Sade merecem do direito tributário brasileiro exatamente o mesmo tratamento. Ergo, o constituinte não visou favorecer a cultura ou a difusão do conhecimento, mas apenas a livre expressão do pensamento sob esta forma específica que é a palavra escrita ou impressa.

A interpretação da norma, ainda que adote uma perspectiva teleológica ou a pesquisa da occasio legis, é limitada pelas possibilidades semânticas do texto. Como vimos, o vocábulo "livro", por mais amplamente que o queiramos entender, transmite uma idéia de materialidade; de algo corpóreo. É bem verdade que historicamente o livro tem sofrido desenvolvimento; do papiro para o pergaminho e deste para o papel; do livro manuscrito para o incunábulo e deste para a composição gráfica, inclusive com o recurso à moderna tecnologia digital. Mas não é esse o caso do "livro-eletrônico", expressão que é enganosa, pois não se trata efetivamente de substituir o "livro tradicional" por outra forma de livro. Cuida-se de novo meio de veiculação do conhecimento, com características próprias e que não se confunde com o "livro". Do mesmo modo, o advento do cinema e da televisão não substituíram o teatro, mas, pelo contrário, acrescentaram outras formas de dramaturgia, inclusive com sua própria linguagem e seus próprios recurso cênicos.

Por outro lado, a Lex Legum faz expressa menção ao "papel destinado à impressão" o que demonstra que o constituinte tinha em vista o livro na sua forma tradicional. O próprio Supremo Tribunal Federal tem sinalizado no sentido de reconhecer a natureza material dos livros, jornais e periódicos a que se refere a imunidade, na medida que admite apenas o papel ou materiais e ele relacionados como abrangidos pela imunidade e nenhum outro insumo. Assim, no julgamento do Agravo Regimental no RE 324.600 SP, a Primeira Turma do STF decidiu:

"Tributário. Imunidade conferida pelo art. 150, VI, "d" da Constituição. Impossibilidade de ser estendida a outros insumos não compreendidos no significado da expressão 'papel destinado à sua impressão"

Não discrepa desse entendimento a Segunda Turma do mesmo Sodalício que, no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 307.932 decidiu que:

"Recurso extraordinário inadmitido. 2. Imunidade tributária. Art. 150, VI, d, da Constituição Federal. 3. A jurisprudência da Corte é no sentido de que apenas os materiais relacionados com o papel estão abrangidos por essa imunidade tributária. 4. Agravo regimental a que se nega provimento."

Podemos inferir, portanto, que apenas o livro em papel está contemplado pela imunidade. Caso contrário, não haveria sentido em admitir apenas um insumo, o papel, ou materiais com ele relacionados.

Nessa senda, nos posicionamos ao lado de Ricardo Lobo Torres, Eurico Diniz De Santi e Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho que tem negado a extensão da imunidade dos livros, jornais e periódicos aos chamados "livros-eletrônicos". Deste último autor, permitimo-nos transcrever as seguintes passagens (A Não-Extensão da Imunidade aos Chamados Livros, Jornais e Periódicos Eletrônicos, RDDT nº 33, pp. 133-141):

"Embora a Constituição consagre todos esses princípios relacionados com a liberdade, mormente a de expressão e de acesso à informação, insta ponderar que, especificamente quanto ao aspecto tributário, com o pragmático objetivo de barateamento de preços, só concedeu imunidade para os livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão, favorecendo, desse modo, o consumo desses bens e a democratização da cultura, da ciência e da informação independente.

Os livros e os periódicos, abrangidos pela imunidade, conforme atualizada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, são os produtos finais, já prontos, não alcançando todos os insumos, mas tão somente, qualquer material relacionado ou suscetível de ser assimilado ao papel no processo de impressão. E, nas palavras do Excelentíssimo Senhor Ministro Néri da Silveira: "Não há livro, periódico ou jornal sem papel.

Excluídos estão, portanto, pelo preceptivo do art. 150, VI, d, da Carta Política de 1988, mesmo atendendo às mesmas funções do livro, do jornal e dos demais periódicos, as peças teatrais, os filmes cinematográficos, os programas científicos ou didáticos ou os metaforicamente chamados jornais transmitidos pela televisão, inclusive, a cabo, a execução de músicas ou até mesmo a reprodução falada do conteúdo de livros pelo rádio, por fitas magnéticas de áudio ou compact disk, os

filmes gravados em discos de vídeo laser ou em fitas para videocassete, os programas de computador, os apelidados livros eletrônicos etc."

"E mais, a lição de hermenêutica, a qual recomenda que diante da mesma razão, aplica-se a mesma disposição, deve ser aqui sopesada com outra máxima no sentido de que, diante da enfática insuficiência do texto, não se pode ampliar o sentido do mesmo, sob o argumento de que ele teria expresso menos do que intencionara.

A extensão, para conferir a imunidade ao CD-ROM e aos disquetes com programas gravados e com o conteúdo de livros, jornais e periódicos representaria uma integração analógica, e, como já explicitei, esta não é apropriada à espécie."

Isto posto, responda-se à consulente:

a) a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "d" da Constituição da República não se estende aos chamados "livros eletrônicos", tendo por suporte CDs, disquetes, fitas magnéticas ou próprio disco rígido dos computadores;

b) apenas os livros, jornais e periódicos que tenham por suporte o papel gozam da imunidade.

À superior consideração da Comissão.

Getri, em Florianópolis, 13 de dezembro de 2002.

Velocino Pacheco Filho
FTE — matr. 184244-7

COPAT, em Florianópolis, 9 de abril de 2003.

Laudenir Fernando Petroncini	Anastácio Martins
Secretário Executivo	Presidente da Copat

Segundo essa corrente, o que está verdadeiramente amparado pelo art. 150, VI, "d" é apenas a mídia escrita tipográfica, vinculando-se, portanto, a imunidade à utilização do papel como veículo da informação, não se estendendo à mídia sonora ou audiovisual, tampouco aos chamados livros eletrônicos.

Nessa linha, da tese restritiva, aponta o professor Ricardo Lobo Torres[386], ao sustentar que os livros eletrônicos estão sujeitos à tributação, em razão, inclusive, da própria vontade do legislador constituinte de 1988:

> não guardando semelhança o texto do livro e o hipertexto das redes de informática, descabe projetar para este a imunidade que protege aquele.(...)
>
> Não se pode, consequentemente, comprometer o futuro da fiscalidade, fechando-se a possibilidade de incidências tributárias pela extrapolação da vedação constitucional para os produtos da cultura eletrônica.(...)
>
> Quando foi promulgada a Constituição de 1988, a tecnologia já estava suficientemente desenvolvida para que o constituinte, se o desejasse, definisse a não incidência sobre a nova média eletrônica. Se não o fez é que, a contrário sensu, preferiu restringir a imunidade aos produtos impressos em papel.

Para o estudo da tese em sentido contrário indica-se a leitura do texto abaixo do professor Tercio Sampaio Ferraz Junior[387].

"LIVRO ELETRÔNICO E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Tercio Sampaio Ferraz Junior
Ex-Procurador-Geral da Fazenda Nacional

Cuida este trabalho da imunidade tributária conferida pela Constituição Federal a livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão. O fulcro da questão está na hipótese de livros e periódicos não serem impressos em papel e, assim, chamados eletrônicos, posto que o suporte da obra intelectual estaria em CD ROM que, por sua vez, para permitir a leitura no sentido usual teria de conter o software correspondente. Assim dois problemas seriam visualizados: até que ponto livros, periódicos (e jornais), exigindo software específico, formando em conjunto uma obra intelectual, estariam imunes à tributação, ou seja, podem ser considerados livro, periódico, jornal no sentido constitucional (fato tipo), e até que ponto a expressão papel poderia alcançar disquetes usados com igual destinação: impressão.

Antes de proceder à inteligência da disposição constitucional mister assinalar o sentido jurídico da situação subjetiva assegurada pela Constituição. Trata-se de uma vedação normativa (norma de proibição) cujo destinatário é o poder tributante federal, estadual, municipal e distrital.

[386] TORRES, Ricardo Lobo. "Imunidade Tributária nos produtos de informática". In Caderno do 5.º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário, livro de apoio, pp. 95, 98, 99.

[387] FERRAZ, Tercio Sampaio Junior. Publicação: Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional nº 2. Disponível em http://aldemario.adv.br/livroe.htm. Acesso em 09/04/2010.

A doutrina costuma falar, no caso, de imunidade objetiva, isto é, "da coisa, papel de impressão ou livro, jornal, periódico" (A. Baleeiro: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 5ª ed., p.190).

Apesar de objetiva (da coisa), a imunidade está endereçada à proteção de meios de comunicação de idéias, conhecimentos, informações, em suma, de expressão do pensamento como objetivo precípuo. Ao proteger o veículo, protege a propagação de idéias no interesse social. Ou seja, embora a vedação tenha por objeto coisas, a imunidade diz respeito ao ser humano e suas relações. Ela é objetiva enquanto vedação dirigida à tributação de certos objetos. Mas isto não exclui da análise os sujeitos e a relação jurídica que entre eles se estabelece.

Imunidade tem a ver com relações de subordinação, isto é, baseadas na diferença (assimétricas e complementares: poder de um, sujeição de outro) — cf. o nosso Introdução ao Estado do Direito, São Paulo, 1994, 2ª edição, p. 167 ss.-. São relações de subordinação a potestade ou poder, a sujeição, a imunidade e a impotência. Trata-se de termos correlatos: a relação de poder implica sujeição e vice versa; a relação de imunidade implica impotência e vice versa. Para haver relação de poder/sujeição é necessário o concurso de uma permissão forte (norma estatuindo competência) e uma obrigação específica (norma estatuindo restrição à conduta). Para haver relação de imunidade dita genérica basta a ausência de norma (de competência e da correspondente restrição à conduta sujeita), mormente no direito público por força do princípio da estrita legalidade.

O Direito conhece, no entanto, as chamadas imunidades específicas, de nível constitucional, que exigem uma exceção expressa a uma competência genérica por meio de uma vedação (impotência específica), ao que corresponderá uma liberdade no sentido público, isto é, o reconhecimento ao sujeito de um status negativus, liberdade no sentido de campo de ação que, por vedação constitucional, não pode ser objeto de imposições legais restritivas (cf. Jellinek: System der subjektiven öffentlichen Rechte, 1882 ed. 1963). Isto é, por meio de uma vedação específica constitui-se uma impotência específica à qual corresponde uma imunidade específica (liberdade pública como status negativus).

A liberdade de pensamento, a liberdade de expressão, a liberdade de informar-se e de ter acesso à informação são, pois, enquanto direitos subjetivos públicos, imunidades genéricas, atributos subjetivos garantidos por normas de exclusão geral de interferência. As imunidades tri-

butárias são específicas porque individualizam o sujeito ou o objeto que constitui o veículo de expansão da liberdade no sentido genérico. Isto é, se o tributo é "vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos" (Baleeiro op. cit. p.1), o sistema tributário constitucional reconhece o poder tributante por meio de normas rígidas e inflexíveis de competência e de exclusões expressas de competência, tendo em vista a preservação de direitos fundamentais. Ao vedar o poder tributante de instituir, por lei, tributo sobre determinados objetos cria-se imunidade objetiva — específica — que protege e garante imunidades genéricas — liberdades públicas.

É nesse quadro que hão de ser entendidas as funções eficaciais das normas de vedação do art. 150 da Constituição Federal, isto é, os efeitos pretendidos pela estatuição normativa. Tratando-se de vedações (normas de proibição) elas visam, em primeiro lugar, a impedir ou cercear a ocorrência dos comportamentos contrários ao seu preceito. Trata-se de uma função de bloqueio. Esta é sua função primária. Mas ao proibir, expressa-se também uma função programática, isto é, elas visam a um objetivo a ser concretizado, e também, ainda, uma função de resguardo: assegura-se uma conduta desejada em oposição àquela que se bloqueia. A função primária da vedação contida no art. 150, VI, d, é de bloqueio. Seu primeiro efeito é cercear, por nulidade, a instituição de tributo sobre aqueles objetos. Mas, ao fazê-lo, provoca outros dois efeitos, preenchendo duas outras funções: protege liberdades individuais (de pensamento, de expressão, de informar e ser informado) — função de resguardo — e visa a atingir programaticamente certos objetivos (interesse social na facilitação da difusão da cultura, barateando os veículos especificados) — função programática (sobre estas funções, v. nossa Introdução ao Estado do Direito, citada, p. 199 ss.).

As três funções são importantes mas salta aos olhos que a primeira e a segunda apontam para efeitos nucleares. Isto é, se, a partir da vedação constitucional, a difusão da cultura não for de fato facilitada ou os veículos não forem barateados, nem por isso a norma será ineficaz. Mas se o bloqueio não funcionar e as liberdades forem atingidas, a norma será ineficaz. Segue-se daí que, conquanto estejamos falando, no caso das mencionadas vedações constitucionais, em imunidades objetivas (para livros, periódicos etc., tendo em vista a difusão da cultura), é primário e fundamental para o entendimento daquelas imunidades o sentido que elas têm para a liberdade e o correlato bloqueio do poder tributante.

Nesse sentido há de se entender A. Baleeiro quando, após distinguir dois objetivos nas mencionadas vedações — estimular e amparar a cultura e garantir a liberdade de manifestação do pensamento —, passa rapidamente pela

menção histórica à defesa feita por Jorge Amado, na Constituinte de 1946, do interesse cultural (função programática), para deter-se longamente naquilo que acaba por considerar o núcleo dos dispositivos: a eliminação dos taxes on knowledge (função de bloqueio/função de resguardo), vista como defesa da liberdade (cf. Baleeiro, op. cit. p. 93; v. também Ruy Barbosa Nogueira: Imunidades, editora Resenha Tributária, São Paulo 1990, p. 235 ss.).

Ora, por mais que seja um dispositivo constitucional norma específica, deve ter o intérprete em conta a sua devida abrangência, devendo, pois, ser ela "entendida inteligentemente: se teve em mira os fins, forneceu meios para os atingir. Variam estes com o tempo e as circunstâncias: descobri-los e aplicá-los é a tarefa complexa dos que administram" (cf. Carlos Maximiliano: Hermenêutica e Aplicação do Direito, 9ª edição, Rio de Janeiro, 1979, p. 312). Assim, tratando-se, no caso da imunidade em tela, de defesa da liberdade, esta é o fim visado, devendo a regra instrumental (imunidade objetiva) ser trazida, na sua inteligência, àquele fim e não o contrário.

Isto nos leva diretamente ao apropriado entendimento do dispositivo constitucional referente à imunidade de livros, periódicos e jornais e do papel destinado à sua impressão. Em primeiro lugar, é importante notar a evolução sofrida pelo dispositivo que, em 1946, dava destaque ao papel e, a partir de 1967 inverteu a ordem dos conceitos, imunizando primariamente o livro, os periódicos, os jornais e, então, o papel destinado a sua impressão. Essa inversão traz consequências importantes. O fato de haver ainda destaque para o "papel destinado a sua impressão" não deve nos enganar quanto à proteção primária do próprio livro, jornal ou periódico que se tornam assim imunes na sua integralidade. Nessa linha, aliás, caminha o Supremo Tribunal Federal que, em decisões tendo por base o preceito em tela, tem assentado que, em se tratando de imunidade genérica, o preceito constitucional admite interpretação ampla, de modo a deixar transparecer os princípios nele contidos (cf. RTJ, 116/267; RTJ, 87/608, 612; RTJ, 72/189).

Destarte, tornar imune o papel destinado à impressão não pode excluir outros instrumentos técnicos que, pela evolução, passem a integrar o livro, o periódico, o jornal. Ainda recentemente, o jornal A Folha de S. Paulo, de 17/09/1996, p. 2-2, sob o título "Bloomberg prevê que o jornal do futuro será de tecido e eletrônico", trazia entrevista com conhecido especialista participante do seminário Maximídia 96, com a previsão de que "os jornais serão feitos de tecido no qual estarão inseridos chips de computador, que serão continuamente abastecidos de textos e ilustrações, inclusive fotos". Deste modo, prosseguia o entrevistado, "quando o leitor quiser ler as notícias que hoje são impressas

na primeira página do jornal, vai pressionar determinada região desse jornal ""***eletrônico***"".

Ora, se tomamos o produto na sua integralidade é impossível abstrair do conjunto qualquer elemento que o componha, aliás como decidiu recentemente a 3ª Câmara de Direito Público do TJSP (— Apelação Cível nº 29.593-2/5, Rel. Des. José Cardinale, j. 19.03.96, por maioria de votos): "Inobstante a eles a norma [art. 150 — VI-CF] não se refira, há de se concluir que os insumos necessários à impressão dos jornais, livros e periódicos estão abrangidos pela imunidade "(cf. AASP nº 1967, 04 a 10.09.96, p. 283-J). Parece óbvio que se, para além do papel, os insumos estão abrangidos, o produto na sua integralidade não pode prescindir de outros eventuais instrumentos tecnológicos com os quais venha a ser elaborado.

Não se trata de discutir uma ilimitada extensão da proteção à liberdade de informar e ser informado para outros veículos além da mídia escrita, como a mídia radiofônica e televisiva. Nesse sentido tem razão A. Baleeiro quando exclui "outros processos de comunicação do pensamento, como a radiodifusão, a TV, os aparelhos de ampliação de som, a cinematografia, etc., que não têm por veículo o papel" (op. cit. p. 205). A palavra "papel" não nos deve, porém, iludir. Na verdade o que está em questão é o sentido da mídia escrita e apta a ser lida, não o papel em que ela esteja impressa.

Certamente Baleeiro, em 1974, pensava em mídia escrita e falada e vista. A vinculação ao papel era um índice da mídia escrita. Ou seja, na escritura e na leitura está o cerne do veículo que já foi gravado em pedra, tijolo, pergaminho e agora aparece em disquetes. O privilégio conferido à mídia escrita, sobre outros meios de comunicação, está no valor cultural representado pelo acervo mundial constituído pela escritura. Na "Galáxia de Gutenberg", a escritura, graças à técnica da impressão, ganhou a dimensão de o mais sólido e eficiente veículo de transmissão de conhecimento. Centros universitários de grande expressão cultural no mundo de hoje possuem bibliotecas com milhões de livros, periódicos e até jornais e que, atualmente, por facilidade de acesso e conservação, começam ou são já reproduzidos em CD ROM, nem por isso perdendo sua qualidade de mídia escrita, destinada à leitura. O acesso ao conhecimento por meio de imagem e som (cinema, TV) ou por meio de som (rádio), por mais popular e de alta penetração que seja, não tem ainda a mesma importância do acesso por via da mídia escrita. A individualidade da expressão pela escrita e de sua recepção pela leitura faz do livro ou do periódico ou do jornal um instrumento essencial na salvaguarda da liberdade enquanto tributo fundante da pessoa humana. A leitura, ao contrário do cinema ou da TV ou do rádio, exige

a participação do receptor, participação do receptor, participação reflexiva e atenta, e por isso o educa para o exercício da liberdade pessoal.

Nessa ordem de raciocínio há de entender-se o argumento com base no chamado método histórico e com o qual se procura equivocadamente restringir a interpretação do texto constitucional do art. 150, VI, d. Referimo-nos à nota de rodapé que Ives Gandra Martins, insere à página 186 de seus "Comentários à Constituição do Brasil" — Gandra/Bastos, 6º vol., tomo I, São Paulo, 1990 —, relatando haver proposto aos constituintes uma redação mais ampla para aquele dispositivo, em que, além de livros, periódicos e jornais, estariam imunes "outros veículos de comunicação, inclusive áudio visuais", assim como os respectivos insumos e atividades relacionadas com a sua produção e circulação, a qual não foi acolhida no texto final.

A ilação de que o constituinte não quis estender o dispositivo e, por consequência, teria deixado de fora o CD ROM e o disquete com programas (cf. nesse sentido, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho: "Os CD ROMs e Disquetes com Programas Gravados são Imunes?" in Revista Dialética de Direito Tributário, nº 7, p. 36) não leva em conta a distinção entre o veículo e o seu suporte material e imaterial. O que Ives Gandra propôs e o constituinte — em termos de voluntas legislatoris — não aceitou foi a extensão dos veículos ("outros veículos de comunicação, inclusive áudio visuais"). O que se discute, no entanto, à luz do texto constituído, é o sentido do veículo livro, periódico, jornal enquanto mídia escrita. Reconhecer que os três não perdem essa condição por usarem outros suportes que não o papel nada tem a ver com a extensão da imunidade para outros veículos. Ou seja, mesmo recusando a proposta de Ives Gandra, o constituinte não fechou a possibilidade de imunidade para veículos de mídia escrita com outros suportes materiais e imateriais. O que ficou excluído foram outros meios de comunicação (radiodifusão, TV, cinema), confundindo o argumento o veículo, o meio de comunicação, com o suporte.

O importante aqui é sublinhar que a imunidade é, primariamente, para o veículo da mídia escrita e, acessoriamente, para o papel. Assim, se, por exemplo, o livro é imune, não cabe, aí sim, ao exegeta distinguir onde a norma não distinguiu, isto é, não lhe cabe decompor o livro nos seus elementos materiais e imateriais, para aceitar alguns e excluir outros. Afinal, imune é o livro, com tudo o que o compõe. Sua imunidade é autônoma em relação ao papel, embora possa ser reconhecido que a imunidade do papel, porque acessória não é autônoma em relação ao livro, ao periódico e ao jornal. Destarte, como assinala Baleeiro, mesmo sem constar expressamente, a imunidade é para papel destinado

exclusivamente à impressão (op. cit. p. 190), mas não é exclusivamente para papel!

É importante retomar, nesse ponto, a distinção antes mencionada entra as funções eficaciais da norma. Na vedação referente a livros, periódicos e jornais, o efeitos principais da imunidade são de bloqueio e de resguardo, bloqueio à instituição de impostos e resguardo da liberdade de informar e ser informado. Na imunidade de papel, o efeito é de bloqueio e de programa, bloqueio à instituição de impostos e sentido programático facilitação da difusão de bens culturais pelo barateamento de um determinado insumo. No primeiro caso, o centro da interpretação é o critério institucional. No segundo, é o critério econômico. Conforme o primeiro critério, a eficácia do preceito tem a ver com uma certa rigidez e resistência da instituição-liberdade contra a mudança da realidade econômica. Embora a liberdade não seja a mesma em todos os tempos (vide a liberdade dos antigos e dos modernos de Condorcet), sua afirmação e sua garantia não estão sujeitas basicamente a interesses econômicos e outros fatores meramente utilitários. Por isso, a imunidade da mídia escrita — livro, periódico, jornal — é de sentido institucional e compreende tudo que garanta a instituição da liberdade. De outro lado, a imunidade do papel tem eficácia ligada ao efeito econômico, admitindo que, na interpretação, esses efeitos sejam apurados e, eventualmente, alargados ou restringidos conforme o telos utilitário. Em consequência fica claro que a imunidade do papel seja, do ponto de vista da utilidade, exclusivamente para o papel destinado a impressão dos veículos da mídia escrita. Mas fica também esclarecido que a imunidade dos veículos não se limita a um interesse meramente econômico, mas abrange tudo que constitua a produção e a comercialização do veículo em resguardo da liberdade, independentemente da consideração utilitária. Por isso, para o papel cabe a interpretação restritiva "papel destinado exclusivamente à impressão", mas para livros, periódicos e jornais, a interpretação tem se ser extensiva, abrangendo outros insumos e, portanto, outros suportes.

Ao distinguir o veículo dos seus suportes materiais e imateriais, uma consideração importante deve ser feita a respeito do chamado livro, jornal ou periódico eletrônico. Nesses veículos, o leitor continua lendo (ou relendo) e, no caso de periódicos ou jornais, passará a ter acesso às notícias assim que elas forem escritas pelos jornalistas. Embora o suporte permita até esse acesso imediato, o sentido da mídia escrita se conserva.

Quando falamos em mídia, meio, veículo, estamos pensando no meio de comunicação da informação. O livro, o jornal, a TV são meios de comunicação. O jornal, o livro, o periódico podem ser impressos

em papel e no papel ser lidos exigindo-se uma correspondência entre o código da escritura (os sinais impressos) e o código da leitura (os sinais fonéticos), de tal modo que a comunicação linguística (código significativo) se realize. Mas pode valer-se também da "magnetic media", do meio magnético, ao invés do papel, e que, como este, armazena sinais. O CD-ROM é um desses "magnetic media" — Compact Disk Read Only Memory. Trata-se de um pequeno disco plástico onde o dado é armazenado na forma binária como orifícios na superfície e lidos através de um laser, como um dispositivo de memória exclusiva de leitura (ROM).

O ROM é um software integrado ao suporte físico, isto é, um programa ou grupo de programas que instrui o hardware sobre a maneira como se deva executar uma tarefa.

Assim, no caso do "magnetic media", o livro, o periódico, o jornal, como meios de comunicação, conterão a mensagem significativa (o romance, o conhecimento científico, a notícia política) no seu código linguístico traduzido num código de leitura magnética (ROM) integrado ao disquete. E o leitor, para ler, aciona o mesmo CD-ROM que permite a conversão dos sinais magnéticos no código dos sinais impressos (escritura).

Pois bem, não é difícil entender que o meio de comunicação, nesse caso, — o livro ou o periódico ou o jornal — como uma integralidade protegida por imunidade autônoma há de incluir o suporte magnético, material e imaterial, que o integra.

O mesmo vale para veículos da mídia escrita que são lidos por alguém — um locutor — o gravados em fitas magnéticas, destinadas, por exemplo, aos deficientes visuais. O fato de o deficiente ouvir o texto lido por alguém não o desnatura como mídia escrita. Nesses casos, (aliás, por sua destinação específica — o deficiente —, há ainda a proteção específica dada pela própria Constituição Federal art. 23, II; 24 XIV), a leitura, por um locutor, não deve levar à confusão com programas de radiodifusão e até de TV, que são outros veículos. Ou seja, no caso, continuamos falando de mídia escrita, a ela se circunscrevendo a imunidade, a qual inclui o correspondente suporte: a fita magnética.

A distinção entre o meio de comunicação (o veículo) e o seu suporte, material e imaterial (hardware e software) tem, ademais, uma importante consequência tributária. Independentemente da discussão que possa ser travada sobre uma eventual extensão da imunidade ao próprio software (cf. nesse sentido Edvaldo Brito: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 5, p. 19 ss.: "*Software": ICMS, ISS ou Imunidade Tributária?*), o problema que se coloca está na imunidade do software utilizado especificamente para livro, periódico ou jornal e integrado ao

hardware com esse destino. A questão está em que o próprio software, enquanto "a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem material ou codificada", como diz o art. 1º, parágrafo único da Lei nº 7.646/87, está, ele próprio, contido em um suporte físico, sendo de emprego necessário para fazer funcionar computadores de modo geral, não se confundido, em princípio, com o seu suporte.

A técnica moderna conhece, no entanto, diferentes tipos de software, distinguindo ao lado daqueles que são expressão destacada de uma atividade intelectual, outros em que há uma integração entre o suporte intelectual e o físico. É o caso específico do CD ROM (cf. Edvaldo Brito, op. cit., p. 20). Por sua vez, deve-se distinguir o software aplicativo, fixado em disquete, ou na memória viva ou na memória morta (ROM). Este último é que, integrado ao disquete, será o suporte imaterial que permitirá a leitura do texto gravado. Assim, quem adquire um livro eletrônico não adquire, separado dele, um software integrado ao disquete do mesmo modo que, quem adquire um livro impresso não adquire papel, daquele separado. Por isso formam uma integralidade e, por isso, por via atractiva, gozam de imunidade.

Em síntese, quando estamos falando em livros, periódicos, jornais estamos falando em mídia escrita que pode ser mecânica, com suporte em papel, tinta etc., ou eletrônica, com suporte em programas fixados em disquetes, na memória morta (ROM), em fitas magnéticas. Nos dois casos temos uma integralidade que assim se define em face da proteção à liberdade contida na imunidade. A liberdade que assim se garante está no ato de criação, da autoria como um único, ato esse que se exterioriza num produto, ali adquirindo uma objetividade. A criação (escrever um romance, descobrir uma lei natural, elaborar uma notícia, tecer uma opinião) é subjetiva e tem a ver com a liberdade como espontaneidade da vida. Objetivada ela — no livro, no jornal, no periódico — torna-se apropriável de uma forma não exaurível num único consumo, sendo suscetível de gozo por um sem número de indivíduos, simultaneamente (cf. Tulio Ascarelli: Teoria della Concorrenza e dei Beni Immateriali, Milano, 1960, p. 292 s.).

Assim, objetivada ela constitui mídia escrita que não se confunde com seu suporte, embora com ele forme uma integralidade. Por isso quando se dá a imunidade de livros, periódicos, jornais deve-se pensar num todo que se define como mídia escrita."

O Supremo Tribunal Federal, por duas vezes, já se pronunciou sobre essa questão por meio de decisões monocráticas da Ministra Ellen Gracie e do Ministro Eros Grau, no RE nº 432.914/RJ[388] e RE nº 282.387/RJ[389], respec-

[388] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE nº 432914/RJ, Rel. Min. Ellen Gracie. Julgamento em 01.06.2005. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 25.05.2010. Decisão monocrática.

[389] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE nº 282387/RJ, Rel. Min. Eros Grau. Julgamento em 23.05.2006. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 25.05.2010. Decisão monocrática.

tivamente. As duas decisões apontam no sentido da tese restritiva e possuem as seguintes ementas:

> 1. A recorrida é editora e lançou no mercado o curso "Monte o Seu Laboratório de Eletrônica", composto de vários fascículos. Cada exemplar era vendido com componentes eletrônicos, cujo objetivo era facilitar o acompanhamento das lições pelo comprador. Esses equipamentos eletrônicos eram importados, e, para o seu desembaraço aduaneiro, exigia-se o pagamento dos impostos devidos. Alegando que tais objetos eram favorecidos pela imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal, a recorrida impetrou mandado de segurança para garantir a entrada dessas mercadorias em território nacional sem o recolhimento de impostos.
>
> 2. A segurança foi deferida em primeira instância, em sentença confirmada pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, com base nos seguintes argumentos: "A imunização do livro tem por finalidade a garantia da liberdade de expressão, prevista no art. 5º, IV, da Constituição Federal, por ser este um veículo de divulgação da livre manifestação do pensamento. Se o livro vem acompanhado de CD ou de peças, didáticas, para que o leitor melhor acompanhe o curso e aprenda a montar os aparelhos, entendo que tais mercadorias também são imunes em razão da preponderância econômica e intelectual do texto sobre os mesmos. Ressalte-se ademais, que diante da inexorável tendência da substituição da cultura tipográfica pela informatizada, ou se dá uma interpretação abrangente à imunidade em questão, ou se retira a eficácia da mesma, que, desta forma, não mais tutelará um direito fundamental erigido como cláusula pétrea pelo art. 60, § 4º, da Constituição Federal".
>
> O Plenário do Supremo Tribunal, ao julgar o RE 203.859, rel. Min. Carlos Velloso, por maioria, DJ de 24.08.2001, entendeu que a imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal não alcança todos os insumos utilizados na impressão de livros, jornais e periódicos, mas tão-somente aqueles compreendidos no significado da expressão "papel destinado a sua impressão". Ao determinar a não-incidência de impostos sobre os produtos descritos na inicial, o acórdão recorrido mostrou-se em desacordo com essa orientação, razão por que dou provimento ao recurso extraordinário (art. 557, § 1º-A, do CPC). Custas ex lege.
>
> Publique-se.
>
> Brasília, 1º de junho de 2005.

***

DECISÃO: Debate-se no presente recurso extraordinário a Imunidade dos impostos incidentes sob a importação de CD-ROMs que acompanham livros técnicos de informática.

2. O Tribunal de origem entendeu que:

"EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. CD — ROM. Livros impressos em papel, ou em CD — ROM, são alcançados pela imunidade da alínea "d" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. A Portaria MF 181/89 — na qual se pretende amparado o ato impugnado — não determina a incidência de imposto de importação e IPI sobre disquetes, CD — ROM, nos quais tenha sido impresso livros, jornais ou periódicos. Remessa necessária improvida."

3. A imunidade prevista no artigo 150, VI, "d", da Constituição está restrita apenas ao papel ou aos materiais a ele assemelhados, que se destinem à impressão de livros, jornais e periódicos. Neste sentido o AI n. 220.503, Relator o Ministro Cezar Peluso, DJ de 08.10.04; o RE n. 238.570, Relator o Ministro Néri da Silveira, DJ de 22.10.99; o RE n. 207.462, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 19.12.97; o RE n. 212.297, Relator o Ministro Ilmar Galvão, DJ de 27.02.98; o RE n. 203.706, Relator o Ministro Moreira Alves, DJ de 06.03.98; e o RE n. 203.859, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 24.08.01.

Dou provimento ao recurso com fundamento no disposto no artigo 557, § 1º-A, do CPC."

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a **repercussão geral** da matéria, nos autos do Recurso Extraordinário nº 330.817[390], em decisão que restou assim ementada:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. PRETENDIDA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA A RECAIR SOBRE LIVRO ELETRÔNICO. NECESSIDADE DE CORRETA INTERPRETAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL QUE CUIDA DO TEMA (ART. 150, INCISO IV, ALÍNEA D). MATÉRIA PASSÍVEL DE REPETIÇÃO EM INÚMEROS PROCESSOS, A REPERCUTIR NA ESFERA DE INTERESSE DE TODA A SOCIEDADE. TEMA COM REPERCUSSÃO GERAL.

Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Não se manifestaram os Ministros Ayres Britto e Joaquim Barbosa.

[390] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE nº 330.817/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli.

A questão ora em discussão é resumida pelo trecho do voto do Min. Marco Aurélio, nos seguintes termos:

> "No mundo da informática hoje vivenciado, surge a problemática do chamado livro eletrônico. Incide a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Carta de 1988? Eis um tema de relevância ímpar. Que se pronuncie o Supremo, na guarda inflexível da Constituição Federal."

No entanto, embora o tema ainda esteja pendente de definição pela repercussão geral reconhecida nos autos do RE nº 330.817, vale ressaltar que, recentemente, o STF iniciou o julgamento de um caso análogo que estava favorável (5x0) pelo alargamento da imunidade aos componentes eletrônicos até que o Min. Dias Toffoli, relator do RE nº 330.817, pediu vista dos autos:

> "IMUNIDADE – COMPONENTES ELETRÔNICOS – MATERIAL DIDÁTICO – ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA "D", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – ALCANCE – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca do alcance da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Carta Política na importação de pequenos componentes eletrônicos que acompanham o material didático utilizado em curso prático de montagem de computadores." (RE nº 595.676. **Julgamento favorável ao contribuinte até vista do Min. Dias Toffoli**.)

3. A IMUNIDADE DOS FONOGRAMAS E VIDEOFONOGRAMAS MUSICAIS PRODUZIDOS NO BRASIL CONTENDO OBRAS MUSICAIS OU LITEROMUSICAIS DE AUTORES BRASILEIROS E/OU OBRAS EM GERAL INTERPRETADAS POR ARTISTAS BRASILEIROS BEM COMO OS SUPORTES MATERIAIS OU ARQUIVOS DIGITAIS QUE OS CONTENHAM, SALVO NA ETAPA DE REPLICAÇÃO INDUSTRIAL DE MÍDIAS ÓPTICAS DE LEITURA A LASER

A Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013, incluiu alínea "e" ao inciso VI do artigo 150 da CRFB-88, estendendo a imunidade também para os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

A imprecisão e ambiguidade do texto introduzido na Constituição dificulta a interpretação do dispositivo constitucional. De fato, diversas indagações surgem após a leitura do dispositivo: A expressão "e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros" submete-se à restrição de ser produto "produzido" no país, ainda que não exista uma vírgula após o termo "Brasil"? Como deve ser o tratamento das obras realizadas em coautoria de artista nacional e estrangeiro? Como coadunar a não incidência com a substituição tributária? Dependeria a norma a ser extraída da indigitada alínea "e" do inciso VI do artigo 150 da CRFB/88 de disciplina regulamentar específica e detalhada?

Nesse mesmo sentido, em matéria do Jornal O Estado de São Paulo,[391] intitulada "Com a 'PEC da música', dança o consumidor", professores d FGV Direito Rio apresentaram críticas que vão além da mera constatação da ambiguidade da norma constitucional, nos seguintes termos:

> Foi adiada para 15 de outubro a promulgação da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 123/2011, conhecida como "PEC da música". A aprovação no Senado contou com grande pressão da comunidade musical do País. A emenda introduz na Constituição a imunidade de impostos na produção e venda de CDs e DVDs e até mesmo de arquivos digitais obtidos por meio de downloads.
>
> **O primeiro problema diz respeito ao complexo vocabulário da medida**, que menciona expressões como "fonogramas e videofonogramas musicais" e "obras literomusicais", o que poderá trazer dúvidas acerca da sua correta aplicação, além de excluir do debate grande parte dos atores interessados. **Mas a questão principal diz respeito à discriminação entre produtos nacionais e estrangeiros**, já que a imunidade só se aplicaria às obras produzidas no Brasil e criadas ou interpretadas por autores e artistas brasileiros.
>
> Tal discriminação fere o princípio constitucional da isonomia tributária, que proíbe a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que estejam em situação equivalente. Do mesmo modo, fere também um dos princípios básicos da Organização Mundial do Comércio (OMC) e previsto no Gatt: o da não discriminação, que impede o tratamento diferenciado de produtos nacionais e importados, quando o objetivo for discriminar o produto importado desfavorecendo a competição deste com o produto nacional.
>
> Essa discriminação promove, ainda, uma "censura oculta" aos artistas estrangeiros, que, por não usufruírem do mesmo benefício, terão suas obras mais oneradas em relação às nacionais, criando um desincentivo ainda maior ao seu consumo. Se o intuito da PEC era implementar medidas que "fortaleçam a produção musical brasileira,

[391] Antônio José Maristrello Porto é professor e coordenador do Centro de Pesquisas em Direito e Economia da FGV Direito Rio, e Melina Rocha Lukic é professora e pesquisadora da FGV Direito Rio. Disponível em < http://www.estadao.com.br/noticias/impresso,com-a-pec-da-musica-danca-o-consumidor-,1082271,0.htm >.

diante da avalanche cruel da pirataria e da realidade inexorável da rede mundial de computadores (internet)", tal fundamento não justifica o tratamento desigual entre artistas brasileiros e estrangeiros, já que estes últimos igualmente são vítimas de pirataria e de reprodução indevida de suas obras.

No mais, parece-nos que uma desoneração tributária completa não é a melhor forma de combater a pirataria. Primeiro, porque uma redução de 25% do preço, como anunciado pelos defensores da emenda, não parece o bastante para fazer com que os consumidores comprem CDs e DVDs originais em detrimento dos piratas. Além disso, nada garante que a indústria fonográfica repassará o total da desoneração ao preço final pago pelos consumidores. Por fim, se se optasse em manter uma tributação reduzida, em vez da completa desoneração, o aumento das vendas poderia elevar ou ao menos manter os níveis de arrecadação do setor.

A medida também fere o princípio da capacidade contributiva e da seletividade, já que tais produtos, apesar da inegável contribuição à difusão e ao acesso à cultura, seriam menos essenciais que outros fortemente tributados, como é o caso de certos alimentos e medicamentos, cuja carga tributária pode chegar a 27,5% e 34%, respectivamente. Por fim, a imunidade tributária também implicará uma queda da arrecadação em todos os níveis de governo, o que trará impactos nas contas públicas e no financiamento de políticas públicas essenciais à população.

Quer nos parecer que, por trás da bandeira do acesso à cultura e difusão de obras musicais, a medida tem por fim, na verdade, garantir a lucratividade da indústria fonográfica, que tem registrado queda nos últimos anos. E, tendo em vista que a imunidade beneficiará prioritariamente a indústria de suportes físicos de obras artísticas, como CDs e DVDs, cumpre indagar se não caminhamos na contramão do avanço da tecnologia, que parece indicar que o futuro da difusão tanto de músicas quanto de vídeos passará a ser cada vez mais por meio de plataformas online ou de downloads. A conclusão, pois, é que deveríamos voltar nossos esforços ao combate à pirataria na sua origem, em vez de promovermos mais caos ao sistema tributário brasileiro.

Portanto, além de ressaltar a dificuldade de interpretação do exato sentido e alcance da previsão, ante a ambiguidade e imprecisão do texto, salienta-se a possível violação às regras do GATT/OMC, que é um acordo geral sobre tarifas e comércio firmado entre diversos países integrantes da OMC, como é o caso do Brasil, que trata do comércio de bens e tem por finalidade acabar com a discriminação, reduzir tarifas e outras barreiras ao comércio internacional de bens. No referido acordo internacional ficou disciplinado que

não pode haver diferença de tratamento tributário entre produtos nacionais e estrangeiros quando estes últimos forem originários de país signatário do GATT/OMC. Com efeito, dispõe o GATT em seu artigo III, item 2 que:

> os produtos originários de qualquer parte contratante importados nos territórios de qualquer outra parte contratante gozarão de tratamento não menos favorável que o concedido a produtos similares de origem nacional no que concerne a todas as leis, regulamentos e exigências que afetem sua venda, colocação no mercado, compra, transporte, distribuição ou uso no mercado interno.

Esta norma do Tratado Internacional é aplicável no Brasil, e prevalece sobre a legislação tributária interna, nos exatos termos dos artigos 5º, §2º, da Constituição e dos artigos 96 e 98 do Código Tributário Nacional,[393] consoante a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal fixada na Súmula 575, que possui o seguinte enunciado:

> 575. À mercadoria importada de país signatário do GATT ou membro da ALALC estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadoria concedida a similar nacional.

Essa discussão, quanto à possível violação das regras do GATT/OMC na hipótese sob exame, que se refere à inclusão de desoneração no plano constitucional, e não apenas em lei ordinária, é problema de alta indagação jurídica.

4. AS DEMAIS VEDAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

O § 2º do art. 19 da Constituição de 1967, com a sua redação conferida pela Emenda Constitucional nº 1, de 17.10.1969, estabelece *in verbis*:

> a União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais.(grifo nosso)

A doutrina qualifica essa hipótese como **isenção heterônoma**, na medida em que o ato que concede o benefício não é do ente competente para exigir o tributo. Em sentido diverso, corolário do poder de tributar, as isenções concedidas pelo próprio ente constitucionalmente competente para instituir o tributo denomina-se de **isenção autônoma** (ou autonômica). Portanto, sob a égide da CF-67/69, permitia-se à União conceder isenções de impostos cuja competência não lhe pertencia, uma afronta à autonomia financeira dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

[392] O § 2º do artigo 5º da CRFB/88: "§ 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte."

[393] Dispõem o artigo 96 e 98 do CTN: "Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes." (...) Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha."

Os Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da atual Constituição, em sentido diametralmente oposto ao da anterior, materializando e ratificando a preocupação do constituinte originário com a autonomia financeira dos entes políticos subnacionais, consagradas no art. 1º, 18 e 60, §4º, I, da CR-88, nos termos da Constituição, determina em seu art. 41:

> Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.
>
> § 1º — Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.
>
> § 2º — A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.
>
> § 3º — Os incentivos concedidos por convênio entre Estados, celebrados nos termos do art. 23, § 6º, da Constituição de 1967, com a redação da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, também deverão ser reavaliados e reconfirmados nos prazos[394] deste artigo.

No entanto, importante destacar que o constituinte originário, ao editar o art. 40 do ADCT, manteve expressamente a Zona Franca de Manaus, com suas características anteriormente existentes de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Posteriormente, o constituinte derivado, ao introduzir o art. 97 ao mesmo ADCT, pela Emenda Constitucional nº 42/2003, acresceu dez anos ao prazo fixado no citado art. 40 do ADCT. Dessa forma, ressalvada a hipótese de edição de nova emenda constitucional, o tratamento tributário excepcional da Zona Franca de Manaus permanecerá até o ano de 2023.

Por sua vez, o art. 151 da mesma CR-88 dispõe, *verbis*:

> Art. 151. É vedado à União:
>
> I — instituir tributo **que não seja uniforme em todo o território nacional** ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

[394] Interessante notar que o constituinte originário submeteu a reavaliação e a reconfirmação, dos convênios concessivos de benefícios e incentivos relacionados ao antigo ICM, apenas ao prazo de que trata o artigo. Nesse sentido, parece ter dispensado que a confirmação se realizasse por meio de ato legislativo no caso do ICMS, condição fixada para a continuidade dos incentivos dos demais impostos aludidos no §1º do artigo. De fato, não haveria sentido explicitar a regra do imposto estadual em dispositivo específico caso o regime jurídico pretendido fosse exatamente o mesmo dos demais tributos, em especial se for considerado que a redação original do já citado §6º do art. 150 (vide aula 19), antes da edição da Emenda Constitucional nº 03/93, não dispunha sobre incentivos e benefícios nem aludia à alínea "g" do inciso XII do §2º do art. 155 da CR-88. Esse entendimento reforça a interpretação no sentido de que a exceção a que alude o citado art. 150, §6º, da CR-88, com a sua redação conferida pela EC nº 03/93, relativamente ao ICMS, ao utilizar na parte final do dispositivo a expressão "sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII,"g", exclui a exigência de lei em caráter formal nas hipóteses disciplinadas em lei complementar a que a alude. Nesse sentido, conforme será examinado quando iniciado o estudo das fontes do Direito Tributário, a Lei Complementar nº 24/1975, norma expressamente recepcionada pelo art. 34, §8º, do ADCT da atual Constituição, exige apenas a edição de convênio como a forma de concessão de incentivos e benefícios fiscais relacionados ao ICMS.

> II — tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;
>
> III — **instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios**.

O inciso I do art. 151 dispõe acerca do denominado princípio da uniformidade geográfica da tributação. Sem dúvida este princípio decorre da isonomia como igualdade formal, razão pela qual seria possível sustentar a dispensabilidade desta previsão constitucional adicional, não fosse a expressa autorização no sentido da possibilidade de a União adotar incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País, o que confere caráter interventivo na ordem econômica e social por meio da adoção de tratamento tributário diferenciado entre as diversas regiões do país — uma das projeções da denominada extrafiscalidade.

A aplicabilidade do princípio da igualdade material nesse caso se coaduna com os objetivos da República Federativa do Brasil fixados no citado art. 3º da CR-88, dentro dos quais se inclui aquele relacionado à redução das desigualdades sociais e regionais. Conforme se extrai da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, consolidada no RE 344.331/PR[395], atendidos os requisitos formais à concessão do benefício e bem assim aos parâmetros da razoabilidade objetiva (ADI 1634 e ADI 1276), não cabe ao Poder Judiciário estender isenção a contribuinte não contemplado pela lei nem substituir o juízo de conveniência e oportunidade das autoridades públicas relativamente à implementação de políticas públicas fiscais e econômicas, conforme revela a ementa do acórdão:

> Incentivos fiscais concedidos de **forma genérica, impessoal e com fundamento em lei específica**. Atendimento dos requisitos formais para sua implementação. 2. A Constituição na parte final do art. 151, I, admite a "concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país". 3. **A concessão de isenção é ato discricionário, por meio do qual o Poder Executivo, fundado em juízo de conveniência e oportunidade, implementa suas políticas fiscais e econômicas e, portanto, a análise de seu mérito escapa ao controle do Poder Judiciário**. Precedentes: RE 149.659 e AI 138.344-AgR. 4. **Não é possível ao Poder Judiciário estender isenção a contribuintes não contem-**

[392] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE nº 344.331/PR, Primeira Turma. Rel. Min. Ellen Gracie. Julgamento em 11.02.2003. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 15.03.2011. Decisão unânime.

> **plados pela lei, a título de isonomia (RE 159.026)**. 5. Recurso extraordinário não conhecido.

Na mesma linha do que já foi exposto em relação ao inciso I, a aplicação do princípio da isonomia também seria suficiente para extrair o tratamento tributário previsto no transcrito inciso II do mesmo art. 151, na medida em que não é admissível que a União estabeleça tratamento diverso à renda auferida com fundamento ou em razão da origem da dívida pública ou do ente político ao qual se vincula o servidor público.

Por outro lado, não obstante o disposto no supratranscrito inciso III do art. 151, o art. 156, § 3º, II, da mesma CR-88, com a sua redação conferida pela Emenda Constitucional nº 37, de 12/6/02 prevê que Lei Complementar expedida pelo Poder Legislativo federal excluirá da incidência do Imposto de qualquer natureza (ISS) as "exportações de serviços para o exterior."

Nos mesmos termos, em relação ao ICMS estadual, a alínea "e" do inciso XII do § 2º do artigo 155, com a sua redação conferida pelo constituinte originário estabelece que cabe à Lei Complementar a ser editada pelo Congresso Nacional:

> e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";

Saliente-se, em relação ao ICMS, que o dispositivo fazia sentido em função da redação original da alínea "a" do inciso X do § 2º do artigo 155, o qual estabelecia que não incidiria o imposto estadual "sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar". Entretanto, a Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003, ao conferir nova redação à citada alínea "a" determinou que o ICMS não incidirá:

> a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

Dessa forma, considerando a ampliação do campo da não incidência constitucional, o disposto na citada alínea "e" do inciso XII do § 2º do artigo 155 parece ter perdido o seu fundamento ou razão de existir.

BLOCO IV: FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO: ASPECTOS GERAIS DE INTERPRETAÇÃO, APLICAÇÃO E INTEGRAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS.

AULAS 15 E 16

I. TEMA

Fontes do direito tributários e os aspectos gerais de interpretação, aplicação e integração das normas tributárias

II. ASSUNTO

Conceito e análise das fontes e dos métodos de interpretação e integração

III. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Compreender as fontes do direito tributário e as possíveis formas de interpretação das normas, notadamente no que se refere aos direitos e garantias dos contribuintes

IV. DESENVOLVIMENTO METODOLÓGICO

AULA 15 — FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

ESTUDO DE CASO (SÚMULA VINCULANTE Nº 08)

Ao dispor sobre o tema decadência, o CTN, em seu artigo 173, I, determina que "o direito de a Fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No que se refere especificamente às contribuições previdenciárias, o artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, dispõe que "o direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído".

À luz desses dispositivos e da posição dos tribunais superiores sobre o tema, analise a seguinte situação: Frederico, gerente financeiro da mega rede de Supermercados "Gol toda hora", no início de sua carreira, por desconhecer as peculiaridades da legislação tributária vigente nos anos de 1995 a 2000, deixou de recolher as contribuições previdenciárias devidas pelo empregador durante este período. Após sofrer fiscalização por parte do INSS, em junho de 2006, Frederico foi surpreendido com a lavratura de um lançamento voltado à exigência de contribuições previdenciárias que deixaram de ser recolhidas pela empresa, no período de 1995 a 2001, no valor de R$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais).Completamente assustado com essa exigência, e com medo de perder o seu emprego, Frederico contrata você para analisar a legitimidade dessa cobrança. Assim, na qualidade de representante jurídico da "Gol toda hora" nesse caso, discorra sobre os argumentos que podem ser levantados para combater o mencionado lançamento.

1. SIGNIFICADO DA EXPRESSÃO "FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO"

Preliminarmente, importante destacar a diferença entre os termos fundamento e fonte. Para tanto, são oportunas as lições de Almir de Oliveira[396]:

> O **fundamento** diz-nos da causa pela qual uma coisa é (...), dá-nos a noção ontológica daquilo que se examina — uma coisa, uma doutrina, um sistema, uma norma; diz-nos da sua essência, da sua razão de ser, da causa pela qual algo é. A **fonte** diz-nos da procedência do objeto do nosso exame, ou estudo, trata de onde emana esse objeto, cuida de sua origem. O fundamento nos diz o *porquê.* A fonte nos diz do *onde*. (grifos do autor e nosso).

[396] OLIVEIRA, Almir de. **Curso de Direitos Humanos.** Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000.p.1. Saliente-se que a expressão ***fundamento de validade*** será adiante utlizada no sentido de origem da força normativa de determinado ato, isto é, de onde um ato retira a sua validade jurídica, o que pode ser *direta* ou *indiretamente* derivado da Constituição. Nesse sentido, pode-se dizer que a norma que extrai o seu fundamento de validade de outra é hierarquicamente inferior àquela que deve observância e a partir da qual obtém juridicidade.

Por sua vez, a expressão "fontes do direito", apesar de algumas vezes ser criticada por parte da doutrina clássica[397], reflete, ao mesmo tempo, a origem e os instrumentos (espécies ou modos) por meio dos quais se manifestam as normas de natureza jurídica, razão pela qual o seu conteúdo congrega e traduz o resultado da interação do processo político com questões de natureza sociológica, objeto de estudo da sociologia jurídica.

Nesse sentido ensina Francisco Amaral[398] que:

> a expressão fonte de direito tanto significa o poder de criar normas jurídicas quanto a forma de expressão dessas normas.
>
> No primeiro caso, as fontes dizem-se de produção e, segundo a estrutura de poder que representam, são o poder legislativo, o poder judiciário, o poder social (os usos e costumes[399]) e o poder dos particulares. A fonte de direito consiste assim em um ato de vontade, da sociedade, por seus poderes de natureza executiva, legislativa e judiciária, ou de grupos sociais ou instituições, ou até dos próprios indivíduos no exercício de um poder que lhes é reconhecido pela ordem jurídica, que é a chamada autonomia privada. Em todos esses poderes existe um fator comum, que é a vontade, social ou individual, exercitável na forma e nos limites que o sistema jurídico estabelece (....) No segundo caso, isto é, a idéia de fonte de direito como forma de revelação desse direito, as fontes dizem-se de cognição, constituindo-se no modo de expressão das normas jurídicas, e são a lei, compreendendo a Constituição e suas leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções (CF, art. 59), o estatuto social, o negócio jurídico, o costume, os princípios jurídicos e a sentença judicial.

Tárek Moussalem exemplifica tal assertiva da seguinte forma:

> (...) o sociólogo não enxerga outra origem para o "direito" que não a própria sociedade, ou melhor, o fato social, entre eles o costume. Para a história, o "direito" não é senão fruto de conquistas ao longo do tempo. Assim, diz-se que são produtos históricos a democracia, a liberdade, a igualdade, etc. Por sua vez, a psicologia vislumbra na mente humana a força motriz para a criação do "direito", é campo fértil às suas investigações os motivos psicológicos que levaram o legislador a produzir uma lei (reduzir a criminalidade, diminuir a sonegação, amenizar os delitos de trânsito, etc.), ou um juiz a proferir uma sentença "x", em virtude de tal ou qual doutrinador, citado em uma petição, tê-lo influenciado. Do ponto de vista político, perguntar-se-ia qual fonte deveria ter determinado ordenamento ou que fonte seria a mais conveniente[400].

[397] DANTAS, San Tiago. Direito Civil. Parte Geral. **Clássicos da Literatura Jurídica.** 4ª tiragem. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1979. p.81. "Já se fez o estudo da norma jurídica no seu aspecto interno. Já se sabe que existe o comando e a sanção, e também classificar as normas jurídicas em imperativas, dispositivas, gerais e especiais, rígidas e elásticas. Considere-se agora a norma no seu aspecto externo, quer dizer, nos invólucros dentro dos quais ela se nos depara. Encontram-se normas jurídicas ou na lei ou no costume. Tal é a classificação que se pode fazer do ponto de vista da estrutura externa e não mais do ponto de vista da estrutura interna da lei. Os autores geralmente tratam desse problema sob a denominação de Fontes do Direito. Dizem que fontes do direito são a lei e o costume, e alguns acrescentam a jurisprudência. Dizem que são fontes de onde provém o direito objetivo, as fontes de onde emanam. Tal denominação é tolerável, mas não recomendável, pois a lei não é propriamente a fonte da norma jurídica. Ela é a própria norma jurídica quando a consideramos no seu aspecto formal. A norma jurídica não vem da lei, está na lei; confunde-se com ela assim como a matéria se confunde com a forma que assume. Evidentemente, os que preferem essa denominação — fontes do direito — estão se colocando no ponto de vista do juiz que vai proferir sua sentença e que procura subsídios jurídicos com que formará as decisões".

[398] AMARAL, Franciso. **Direito Civil**. Introdução. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2000, p. 76.

[399] Conforme será examinado a seguir, o art. 100, III, do CTN estabelece que também estão inseridas no conceito de norma complementar tributária e, por conseguinte, compreendidas no conceito de legislação tributária "as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas".

[400] MOUSSALEM, Tárek Moysés. Fontes do Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2006, p. 105.

A matéria, no entanto, tende a ser tratada no Direito a partir de um viés estritamente dogmático, ou seja, dentro dos "limites do ordenamento jurídico". Assim, sob este ângulo, Tárek Moussallem, após analisar o conceito de fontes de diversos autores, traz seis sentidos diferentes ao instituto:

(1) o conjunto de fatores que influenciam a formulação normativa;
(2) os métodos de criação do direito, como o costume e a legislação (no sentido mais amplo, abrangendo também a criação do direito por meio de atos judiciais e administrativos, e de transações jurídicas);
(3) o fundamento de validade de uma norma jurídica — pressuposto da hierarquia
(4) o órgão credenciado pelo ordenamento;
(5) o procedimento (atos ou fatos) realizados pelo órgão competente para a produção de normas — procedimento normativo;
(6) o resultado do procedimento — documento normativo[401]

Numa perspectiva normativista do Direito, Paulo de Barros Carvalho parte do pressuposto de que "regra jurídica alguma ingressa no sistema do direito positivo sem que seja introduzida por outra norma"[402] — *os veículos introdutores de normas*.

Da aplicação deste conceito, surgem, portanto, duas outras figuras: as "normas introduzidas" e as "normas introdutoras". Fontes do Direito seriam, por conseguinte, "os acontecimentos do mundo social, jurisdicizado por regras do sistema e credenciados para produzir normas jurídicas que *introduzam* no ordenamento outras normas, gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas ou individuais e concretas"[403].

Já Luciano Amaro, define fontes do direito como "os modos de expressão do direito"[404], sendo, portanto, a lei (em sentido lato) a fonte básica do direito.

2. ESPÉCIES DAS FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O exame conjugado de dois dispositivos do Código Tributário Nacional (CTN) são fundamentais para a compreensão dos aspectos estruturais dessa matéria (a origem e tipos de atos normativos) sob a perspectiva tributária, quais sejam, os artigos 2º e 96.

No âmbito tributário, reflexo da forma de Estado federado, o artigo 2º do CTN estabelece que o sistema tributário nacional é regido, além do disposto na própria Constituição[405], fundamento de validade de todo o sistema jurídico-normativo, também pelo disposto:

[401] MOUSSALEM, Tárek Moysés. Fontes do Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2006, p. 120.

[402] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.47.

[403] Ibid, p. 48.

[404] AMARO, Luciano, *Direito tributário brasileiro*. 16ª ed. São Paulo, Saraiva, 2010, p. 189.

[405] A alusão contida no dispositivo à Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, deve ser entendida, na atualidade, obviamente, ao contido na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, com as alterações por ela promovidas.

em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

Nesse sentido, o Federalismo Fiscal que se estrutura a partir da Constituição é elemento nuclear para o estudo dos atos de natureza tributária, tanto do ponto de vista das instituições que os expedem, de sua origem e fundamento, como da perspectiva da complexa relação, interação e funções específicas das múltiplas espécies normativas produzidas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios (leis complementares, leis ordinárias, decretos, instruções, resoluções, convênios, etc.).

A partir dessa premissa se pode determinar as múltiplas projeções de eficácia, sob o ponto de vista espacial, que as normas jurídicas podem produzir efeitos, seja no âmbito de todo o território nacional, como é o caso das normas da União de cunho federal ou aqueloutras editadas pelo Congresso Nacional de caráter nacional e bem assim os convênios[406] de que façam parte os entes políticos subnacionais, sem mencionar as normas de abrangência apenas parcial, posto serem aplicáveis apenas em alguma(s) unidade(s) da Federação.

A Constituição é o ponto de partida e fonte[407] de todo poder normativo no âmbito da Federação, razão pela qual deve servir de filtro e parâmetro para a leitura e interpretação da disciplina jurídica fixada pelo CTN. Dessa forma, observado o princípio da simetria quando pertinente, ganham relevo os dispositivos constitucionais que dispõem sobre as espécies de atos normativos expedidos pelo Poder Legislativo e pelo Poder Executivo.

O artigo 59 da CR-88, ao tratar do processo legislativo, prevê as *emendas constitucionais,* as *leis complementares,* as *leis ordinárias,* as *leis delegadas,* as *medidas provisórias,* os *decretos legislativos* e as *resoluções*; o art. 84, IV, por sua vez, confere competência privativa ao Chefe do Poder Executivo para expedir *decretos* e *regulamentos* para fiel execução das leis e o art. 87, parágrafo único, incisos I e II, estabelecem a prerrogativa dos Ministros de Estado expedirem *instruções* para a execução das *leis*, *decretos* e *regulamentos*, e bem assim referendar os *atos* e *decretos* expedidos pelo Presidente da República.

Apesar de negligenciados por parte substancial da doutrina clássica, os atos decisórios do Poder Judiciário, a seu turno, em especial após a previsão das denominadas Súmulas Vinculantes[408] e bem assim dos efeitos dos Recursos Extraordinários com repercussão geral[409], sem mencionar a eficácia das decisões do plenário da Corte no controle concentrado de constitucionalidade, consubstanciam fontes formais do Direito Tributário ao lado dos atos dos Parlamentos e da Administração Pública em sua vertente que integra o Poder Executivo.

Da mesma forma, merece destaque o disposto no artigo 237 da CR-88, o qual confere competência ao Ministério da Fazenda, prerrogativa que abran-

[406] Ao examinarmos os convênios e o disposto no artigo 102 do CTN será possível verificar que a legislação tributária dos entes políticos subnacionais podem adquirir caráter extraterritorial, nos termos dos convênios de que participem.

[407] O fundamento da Constituição, isto é, de onde se extrai a justificação do poder e do constitucionalismo é matéria que deve ser examinada no campo do Direito Constitucional e da Teoria Geral do Direito. Bobbio aponta três teses ou fundamentos possíveis para justificar um poder superior ao poder constituinte, ou seja, a verdadeira fonte última de todo poder: a) Deus; b) a lei natural, revelada ao homem por meio da razão; e c) em decorrência de uma convenção originária. In. BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10ª ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999, p. 63-65. O mesmo autor alerta que se todas as normas "derivassem diretamente do poder originário, encontrar-nos-íamos frente a um ordenamento simples. Na realidade não é assim. A complexidade do ordenamento, ou seja, o fato de que num ordenamento real as normas afluem através de diversos canais, dependem de duas razões fundamentais": 1) um ordenamento não surge do vazio ("num deserto") nem uma nova ordem elimina completamente as estratificações normativas preexistentes, isto é, a concepção de poder originário é jurídica e não histórica; 2) o poder originário uma vez constituído cria, objetivando atualizar e adequar o ordenamento, "novas centrais de produção jurídica, atribuindo ao poder executivo o poder de estabelecer normas integradoras subordinadas às legislativas (os regulamentos); a entidades territoriais autônomas o poder de estabelecer normas adaptadas às necessidades locais (o poder normativo das regiões, das províncias, dos municípios); a cidadãos particulares o poder de regular os próprios deveres através de negócios jurídicos (o poder de negociação)"

[408] Vide art. 103-A da CR-88, dispositivo incluído pele

ge todos os órgãos administrativos do Ministério e não apenas o seu titular, para exercer a *fiscalização* e o *controle* do comércio exterior.

O termo *controle* tem múltiplos significados, possuindo mais de um sentido semântico. No campo do Direito Administrativo, a expressão *controle* adquire um conceito jurídico amplo, conforme propõe o administrativista clássico Hely Lopes Meirelles[410], incluindo, além da *vigilância* e *correção*, também a ***orientação*** e a ***disciplina*** do comportamento. Assim, no bojo da competência do Ministério da Fazenda, extraída diretamente da Constituição (art. 237), inclui-se a **função normativa primária** sobre o comércio exterior, sem a necessidade de lei prévia intermediária para conferir validade e eficácia ao ato administrativo, conforme já decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE 209635[411].

Por sua vez, o artigo 96 do CTN complementa o já transcrito art. 2º, dispositivo do CTN que trata do sistema tributário nacional, ao especificar e disciplinar qual é o conceito de *legislação tributária* a ser adotado no âmbito da Federação pelos entes políticos, nos seguintes termos:

> Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as **leis**, os **tratados** e as **convenções internacionais**, os **decretos** e as **normas complementares** que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Tecnicamente, o conceito de "legislação tributária"[412] é mais amplo do que o de "lei tributária", tendo em vista abarcar não apenas os atos expedidos pelos Parlamentos de cada ente político que compõem a Federação. Além disso, importante repisar que o disposto no CTN, editado em 1966, deve ser lido atualmente à luz do contido na atual Constituição, haja vista terem sido incluídas e disciplinadas novas espécies normativas em nosso ordenamento jurídico após 1988, como as medidas provisórias que possuem relevância inequívoca no atual sistema tributário.

No mesmo sentido, deve-se repisar e criticar a falta de menção expressa à jurisprudência dos tribunais, para as quais há hipóteses e previsão constitucional de eficácia contra todos e efeito vinculante, inclusive em relação à Administração Pública, federal, estadual e municipal, de todos os Poderes, conforme acima salientado.

Ademais, vale destacar o fato de que o conceito de "legislação tributária" fixado no art. 96 do CTN compreende também, além da lei em caráter formal e material, alguns atos de natureza normativa emanados pelo Poder Executivo, como é o caso dos *decretos*, dos *regulamentos* e demais *normas complementares.* Nesse último grupo, a ser estudado detidamente posteriormente, estão abrangidos, por exemplo, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de

Emenda Constitucional nº 45/04, e a Lei nº 11.417, de 19.12.2006, que regulamenta o dispositivo constitucional.

[409] A Lei nº 11.418/06 regulamentou o diposto no §3º do artigo 102 da CR-88, dispositivo acrescentado pela Emenda Constitucional nº 45/04, ao incluir os arts. 543-A e 543-B à Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 — Código de Processo Civil. Confirmada pelo STF a repercussão geral, que passou a ser mais um requisito de admissibilidade do recurso extraordinário, e havendo multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, os recursos sobrestados serão apreciados pelos Tribunais, Turmas de Uniformização ou Turmas Recursais, que poderão declará-los prejudicados ou retratar-se. O Ministério da Fazenda, ao editar a Portaria MF nº 586, de 22.12.10, determinou que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão de composição paritária — com representantes dos contribuintes e do Fisco para a solução do contencioso administrativo, por meio de seus conselheiros, deverá suspender todos os recursos administrativos em trâmite que discutam matérias reconhecidas pelo STF como de repercussão geral.

[410] MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 26ª ed. Atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Destro Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Editora Malheiros, 2001. p. 624.

[411] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE 629.035-CE, Primeira Turma, Rel. Min. Celso de Mello. Julgamento em 20.05.1997. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 03.06.2010. Decisão unânime.

[412] Saliente-se que a obrigação tributária é *principal* ou *acessória*, consoante o disposto no art. 113 do CTN já examinado na Aula 14. Entretanto, enquanto o fato gerador da obrigação *principal* é a situação definida em "lei", em caráter formal e material, como necessária e suficiente

jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa, e os convênios que entre si celebrem os entes federados.

Oportuno ressaltar que em sentido formal a lei corresponde a um ato emanado pelo Parlamento do ente político, de acordo com o processo legislativo constitucionalmente previsto, podendo possuir ou não as características da impessoalidade e da abstração, atributos inerentes à lei em sentido material. Isto é, o conceito de lei em sentido formal abrange, também, aquela de efeitos concretos, assim qualificada porque é direcionada a um caso específico anteriormente definido na lei que o regula ou ainda a uma pessoa previamente determinada no ato normativo que a disciplina. À guisa de exemplo, tem-se a lei que fixa o valor do gasto orçamentário com determinada obra ou estabelece o nome de uma rua ou de um aeroporto.

Por sua vez, a lei em sentido material possui conteúdo mais amplo, na medida em que alcança todos os atos normativos dotados de generalidade e abstração[413], independentemente de sua origem ou do órgão que o expeça, seja do Poder Legislativo ou não. O conceito de lei em sentido material, portanto, não está vinculado ao órgão, instituição ou origem do ato, caracterizando-se tão somente por disciplinar relações jurídicas de forma genérica e abstrata, ou seja, qualifica-se por sua indeterminação quanto aos destinatários e aos casos aos quais será aplicável.

Portanto, lei em sentido formal nem sempre é lei em sentido material, assim como lei em sentido material nem sempre é lei em sentido formal.

Uma lei expedida pelo Parlamento, seguindo todo o procedimento constitucionalmente previsto, pode disciplinar uma situação concreta e específica, conforme acima salientado, nos termos em que aduz e ensina San Tiago Dantas[414]:

> nem toda a lei é norma jurídica. A lei é a estrutura externa da norma jurídica, mas pode haver **lei contendo um ato administrativo**, como por exemplo: art. 1º, fica aberto um crédito de tantos contos de réis para realização do serviço de extinção da malária. A lei aí é elaborada segundo os preceitos constitucionais para esta espécie de ato, mas não contém uma norma jurídica. Contém, apenas, um comando administrativo; contém uma norma que não é universal, que se concretiza em torno de determinado caso, que é particular e, portanto, pertence ao tipo de comando administrativo, não ao tipo de comando jurídico. Daí uma divisão: lei em sentido formal e lei em sentido material. A lei em sentido formal é aquela elaborada segundo os preceitos constitucionais referentes ao assunto, e lei em sentido material é aquela não só elaborada desse modo, mas que também contém uma norma jurídica.

à sua ocorrência, a teor do art. 114 do mesmo CTN, a obrigação *acessória* decorre da "legislação tributária" e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

[413] Destaca Celso Ribeiro Bastos que: "A lei que atende ao princípio da legalidade é aquela que provém do órgão próprio, o Poder Legislativo, e é aprovada segundo um processo previsto na Constituição para tanto. Ela deve ser também genérica e abstrata. Nisso repousa a garantia do cidadão contra o arbítrio da própria lei. É por isso que a lei submete-se integralmente ao valor da igualdade. No entanto, é forçoso convir que, embora fosse desejável que as leis nunca deixassem de ser genéricas e abstratas, o fato é que a intromissão do Estado em assuntos que demandam muitas vezes uma injunção concreta fez com que hoje seja muito freqüente encontrarmos leis destituídas do caráter da generalidade e abstração, o que vale dizer, leis que contemplam uma situação concreta e determinada". In. BASTOS, Celso Ribeiros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. Ed. Atual. Até EC 28, de 25.05.2000. 2º Vol. Art. 5º a 17. São Paulo: Editora Saraiva, 2001. 2ª Ed. p. 27

[414] DANTAS. Op. Cit. p. 87-88.

Importante mencionar, ainda, que o artigo 96 acima transcrito, inserido no Livro Segundo do CTN, que dispõe sobre as normas gerais de direito tributário, a teor do seu título, disciplina o disposto no art. 146, III, da CR-88, dispositivo que reserva à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Fixados esses conceitos preliminares e estruturais acerca das fontes do Direito Tributário, passemos à análise das principais fontes.

(i) Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

A Constituição, além de ser a matriz de todas as competências, de organizar a estrutura de Estado e fixar as normas básicas da dinâmica social, também estabelece o procedimento formal e os responsáveis pela criação dos **atos normativos primários.**

Nessa linha, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal qualifica como **ato normativo primário** todos aqueles atos que extraem seus fundamentos de validade diretamente da própria Carta Magna, independentemente da sua espécie, da autoridade ou do órgão que os expede, seja editado pelo Poder Legislativo ou não**,** conforme já consagrado na ADC 12[415].

A "fonte das fontes" formais do Direito também correlaciona os principais tipos ou espécies normativas infraconstitucionais com as matérias que visa a conformar, isto é, fixa a natureza do ato (lei complementar, lei ordinária, medida provisória, decreto legislativo, resolução — do Congresso Nacional ou do Senado Federal, decreto do chefe do Poder executivo, ato normativo de órgão administrativo singular ou colegiado [416]) necessário para disciplinar determinado assunto ou objeto, previsto implícita ou expressamente na Carta Política.

Dito de outra forma, a Constituição atribui competências aos entes políticos e reserva algumas matérias para serem normatizadas por atos específicos, com procedimentos de criação e exteriorização próprios. Um comando para ser juridicamente válido tem que encontrar fundamento de validade, ainda que mediato, na denominada norma fundamental e obedecer aos requisitos formais e materiais por ela fixados direta ou indiretamente.

Os **atos normativos secundários**, por sua vez, que **não** são **diretamente** fundamentados na Constituição, podem ser de execução do disposto em lei complementar ou ordinária ou, ainda, do contido em outro ato primário, editado ou não pelo Poder Legislativo (decreto legislativo, resoluções, decretos do Chefe do Poder Executivo, instruções, convênio).

Esses atos secundários podem ser (1) regulamentares (de instrução); ou (2) delegados (autorizados), esses últimos caracterizados por inovarem na ordem

[415] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. ADC 12 MC-DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Britto. Julgamento em 16.02.2006. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 03.06.2010. Decisão por maioria de votos.

[416] Interessante exemplo de **ato normativo primário não expedido pelo Poder Legislativo** que extrai diretamente da Constituição o seu fundamento de validade, além daquele já mencionado de que trata o artigo 237 (**RE 209635**), é o caso do Convênio ICMS nº 66, de 14.12.1988, o qual fixou provisoriamente normas para regular o ICMS estadual, enquanto não editada a Lei Complementar requerida pelo art. 155 da CR-88. Nos termos do §8º do art. 34 do ADCT e da Lei Complementar nº 24/75, foi editado convênio entre os Estados e o Distrito Federal para disciplinar transitoriamente o ICMS, razão pela qual este acordo possuiu, em caráter excepcionalíssimo, natureza jurídica ou força normativa de lei complementar. Dessa forma, trata-se, formalmente, de ato administrativo, haja vista não ter sido editado pelo parlamento nem cumprido os demias requisitos procedimentais exigidos para tanto. No entanto, o Convênio ICMS nº 66/88 é materialmente lei complementar, posto disciplinar matéria reservada à disciplina por meio de ato do Congresso Nacional a ser aprovado por quórum qualificado fixado no art 69. Importante mencionar que somente em 1996, passados cerca de 8 anos, com a edição da Lei Complementar nº 87, de 13.09.1996, as regras fixadas pelo convênio deixaram de produzir efeitos.

jurídica com base em autorização legal que deslegaliza[417] ou reduz o grau normativo necessário para a disciplina de determinado assunto ou matéria.

Todos esses atos normativos secundários são expedidos em razão ou por força e demanda de uma norma infraconstitucional, cujos fundamentos de validade, por sua vez, estão previstos expressa ou implicitamente na Carta Magna.

Em resumo, as normas tributárias insculpidas na CR/88 são de extrema relevância, tendo em vista que são elas que dão suporte de validade a todo sistema. A CR/88 se incumbe de algumas tarefas em matéria tributária, quais sejam:

1) a outorga de competência tributária aos entes federados (artigo 145, *caput*, 147, 148, 149, 149-A, 153, 154, 155 e 156 da CR-88);
2) o estabelecimento das 6 (seis) espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais e de iluminação pública (artigo 145, 148, 149 e 149-A da CR-88);
3) a declaração de algumas das limitações constitucionais ao poder de tributar, entre outras garantias do contribuinte, e prevê a necessidade de lei complementar para fixar a disciplina geral da mesmas (artigo 146, II c/c artigo 150, caput, CR-88);
4) a reserva a disciplina de determinadas matérias por espécies normativas específicas, como leis complementares, leis específicas, resoluções do Senado Federal, convênios[418], e etc.(artigos 146, 146-A, 148, 150,§6º, 154,I, 155,§1º, III, IV, 155,§2º, IV, V, VI, XII, §4º, IV, §5º, §6º, I, 156, III, §3º da CR-88, etc.);
5) a repartição das receita tributária (artigo 157 a 162 da CR-88).

(ii) Emendas Constitucionais

É sabido que a Constituição é a principal fonte do Direito Tributário nacional, disciplinando o sistema tributário nos art. 145 a 162 e fixando os parâmetros à atuação do legislador, do administrador e do julgador.

A atuação do poder constituinte derivado, por sua vez, para produzir Emendas visando alterar, suprimir ou introduzir dispositivos à Constituição encontra limites de duas naturezas: (1) circunstanciais (art. 60, §1º, da CR-88); e (2) materiais (art. 60, §4º, da CR-88). Assim, a Constituição brasileira é rígida, tendo em vista que a sua alteração requer um processo especial mais complexo do que aquele relativo à elaboração de uma lei, o que reduz o grau de liberdade do constituinte derivado.

[417] A deslegalização é aqui entendida como a expressa retirada, pelo **legislador infraconstitucional**, de determinadas matérias do domínio da lei em caráter formal.

[418] Tanto na parte final do §6º do artigo 150 como no inciso VI do §2º e no inciso IV do §4º e §5º, todos do artigo 155, a Constituição remete ao disposto no artigo 155, §2º, XII, "g", o qual prevê que lei complementar disciplinará a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS serão concedidos e revogados. Já o §8º do artigo 34 do ADCT faz menção a "***convênio*** celebrado nos termos da Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975", razão pela qual esta lei complementar, norma expressamente recepcionada pela Carta Magna de 1988, até hoje disciplina a concessão de benefícios e incentivos do ICMS. A Lei Complementar nº 24/1975 exige a celebração de **convênio** com o voto da unanimidade dos Estados e do Distrito Federal para que a dispensa do imposto estadual seja juridicamente válida.

A Constituição não pode ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou estado de sítio.

As limitações materiais, por sua vez, referem-se às denominadas cláusulas pétreas, cujos núcleos essenciais não podem ser restringidos.

Considerando a estreita ligação entre os tributos, principal fonte de receitas públicas, e a denominada autonomia financeira, que é pressuposto da forma federativa de Estado (art. 60, §1º, I, da CR-88), qualquer reforma tributária que altere as competências tributárias dos entes federados subnacionais suscita amplo debate acerca dos seus limites jurídicos, além da conveniência sob o ponto de vista econômico e social.

Na mesma linha, qualquer alteração constitucional na seara tributária tendente ao confisco (art. 150, IV, da CR-88) ou violadora do direito de propriedade privada (art. 5º, *caput* e XXII) e bem assim da liberdade de iniciativa profissional e empresarial (art. 5º, *caput,* XIII, XVII), tendo em vista consubstanciarem direitos e garantias individuais[419] (art. 60, §1º, I, da CR-88), devem ser repudiadas.

Segundo o entendimento do STF, os princípios da anterioridade, irretroatividade e legalidade, por exemplo, sendo direitos e garantias individuais do contribuinte, também são cláusulas pétreas, não podendo ser eliminadas pelo poder constituinte derivado.

Cumpre relembrar, apesar do exposto, que as Seções I a V do capítulo que regula o Sistema Tributário Nacional já foram objeto de 7 (sete) emendas[420] constitucionais promulgadas em 22 (vinte e dois) anos de vigência da Constituição de 1988, por meio das quais o poder constituinte derivado já **suprimiu**, **modificou** e também **conferiu novas competências tributárias** aos entes políticos, de natureza transitória ou permanente.

Essas alterações devem observar os preceitos constitucionais que limitam o poder reformador derivado, não sendo possível sequer, a teor do disposto no artigo 60, §4º, a deliberação relativa à proposta de emenda tendente a abolir: a forma federativa de Estado; o voto direto secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes e os direitos e garantias individuais.

Considerando a inevitável correlação entre esses temas, em especial no que se refere à forma federativa e os direitos e garantias individuais, entre os quais se destaca o direito à propriedade privada e à liberdade, que são inevitavelmente atingidas pela tributação, as propostas de emenda constitucional devem ser cuidadosamente examinadas sob pena de o próprio processo de tramitação da emenda consubstanciar violação à Constituição, haja vista que o preceito constitucional afasta até mesmo "a deliberação" da matéria.

Sobre o tema, como não poderia deixar de ser, o STF já se manifestou no sentido de que existem cláusulas pétreas tributárias, uma vez que dispositivos da CR/88 acerca do direito tributário são protetivos seja da forma federativa do Estado, seja de direitos e garantias individuais. Nesse sentido ADI 939/DF[421]:

[419] Além de direitos e garantias individuais insuscetíveis de supressão sequer por Emenda Constitucional, de acordo com o disposto no artigo 60, §4º, IV, da CR-88, a propriedade privada e a denominada livre iniciativa são também princípios gerais norteadores da Ordem Econômica, consoante o disposto no artigo 170 da CR-88.

[420] Emendas nº 3/93, 20/98, 29/00, 33/01, 37/02, 39/02, 41/03 e 42/03.

[421] STF. Tribunal Pleno. ADI nº. 939-DF. Min. Rel. Sydney Sanches. j. 15.12.93. DJ 18.03.94.

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE DE EMENDA CONSTITUCIONAL E DE LEI COMPLEMENTAR. I.P.M.F. IMPOSTO PROVISORIO SOBRE A MOVIMENTAÇÃO OU A TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA — I.P.M.F. ARTIGOS 5., PAR. 2., 60, PAR. 4., INCISOS I E IV, 150, INCISOS III, "B", E VI, "A", "B", "C" E "D", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.).

2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. — o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. — o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I,e art. 150, VI, "a", da C.F.); 3. — a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "b"): templos de qualquer culto; "c"): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e "d"): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

3. Em consequência, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93).

4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, man-

> tida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.

(iii) Lei Complementar

A primeira referência à necessidade de lei complementar surgiu com a Constituição Federal de 1967 (alterada pela EC de 1969), valendo destacar que a Constituição de 1946 já exigia a edição de uma lei federal para dispor sobre normas gerais de direito financeiro (o que deu causa à edição da Lei 5.172/1966 — o Código Tributário Nacional).

De acordo com as regras do processo legislativo brasileiro, as leis complementares a cargo do Congresso Nacional somente são exigíveis se expressamente requeridas pela Constituição da República Federativa do Brasil, razão pela qual se caraterizam, sempre, como atos **normativos primários**.

Nessa linha aponta Carlos Mário da Silva Velloso:[422]

> Assim, quando a Constituição, no capítulo do Sistema Tributário Nacional, fala apenas em lei e não em lei complementar, lícito é concluir que, mesmo nos casos em que a disciplina seria, em princípio, por lei complementar, ela, Constituição, excepcionou, exigindo apenas lei.

Sob o ponto de vista formal, caracteriza-se pela exigência de quórum especial para a sua aprovação, votação de metade mais um dos congressistas, a teor do art. 69 da CR-88.

Neste sentido, veja-se o entendimento consagrado pelo STF:

> (...) RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR — INCIDÊNCIA NOS CASOS TAXATIVAMENTE INDICADOS NA CONSTITUIÇÃO... Não se presume a necessidade de edição de lei complementar, pois esta é somente exigível nos casos expressamente previstos na Constituição. (...) (STF, Plenário, ADin 2010-2/DF, set/99)
>
> "De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta magna alude genericamente a "lei" para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação complementar." (STF, Plenário, Adin 2.028, jun/00).

Na sequência, passa-se à análise do artigo 146 da Constituição Federal de 1988, cujo teor assim dispõe:

[422] VELLOSO, Carlos Mário da Silva. **Lei Complementar Tributária**. Revista Fórum de Direito Tributário nº 2. Mar/Abr 2003. Belo Horizonte: Fórum, 2003. p.21.

> Art. 146. Cabe à lei complementar:
> I — dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
> II — regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
> III — estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
> a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
> b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
> c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;
> d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no artigo 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Destaca-se que o artigo 146 da Constituição Federal deve ser interpretado de forma sistemática, vale dizer, em observância aos demais dispositivos constitucionais que tratam da competência tributária e limitações ao poder de tributar.

Isto significa que a mencionada Lei Complementar somente será válida se prestar fiel observância aos princípios e normas existentes em nossa Constituição, não lhe sendo legítimo restringi-los, negar-lhes vigência, ou mesmo inovar, criando novas limitações ao poder de tributar.

A respeito do tema, vejamos as lições do professor Roque Antônio Carraza[423]:

> (...) podemos dizer que o art. 146 da Lei Maior deve ser entendido em perfeita harmonia com os dispositivos constitucionais que conferem competências tributárias privativas à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, pois a autonomia jurídica destas pessoas políticas envolve princípios constitucionais incontornáveis.
>
> A lei complementar em questão — tanto quanto as leis complementares que tratam de outras matérias — subordinam-se à Constituição e a seus grandes postulados. Deste modo, em sua edição devem imperar os padrões que disciplinam a feitura das normas jurídicas infraconstitucionais, em geral. Ela será válida, na medida em que observar, na forma e no conteúdo, os princípios e as indicações emergentes da Carta Fundamental da Nação. (...)

[423] CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.

A Lei Complementar em matéria tributária possui múltiplas funções no nosso ordenamento jurídico, destacando-se entre elas:

1) dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (art. 146, I, da CR-88);

Existem diversas situações que suscitam dúvidas quanto ao tributo incidente em determinado caso concreto, o que pode gerar conflitos entre os diversos entes federados no exercício de suas respectivas competências tributárias. Dessa forma, existe a possibilidade de ocorrer a denominada bitributação,[424] quando dois sujeitos ativos cobrarem tributo do mesmo sujeito passivo em razão do mesmo evento, em especial quando o mesmo substrato econômico é utilizado para incidência de diversos tributos.

No que se refere às **taxas,** à **contribuição de melhoria** e às **contribuições previdenciárias dos servidores públicos**, a prerrogativa material para a prestação do serviço público específico e divisível, a titularidade do exercício do poder de polícia, a responsabilidade pela realização da obra pública ou o ente político ao qual se vincula o servidor público, respectivamente, determinam a competência tributária do ente político específico, razão pela qual a possibilidade de conflito não é, em princípio, usual. Em sentido diverso, alguns **impostos** são mais suscetíveis a ensejar a possibilidade de dupla tributação.

Este é o caso, por exemplo, da incerteza que pode surgir em relação à incidência sobre as propriedades de imóveis situados entre regiões urbanas e as áreas rurais a elas adjacentes. Na segunda hipótese, em vez de incidir imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU), de competência municipal, deve incidir o imposto territorial rural (ITR) cuja titularidade é da União.

Nesse sentido, a lei complementar[425] de caráter nacional deve especificar o conceito de área urbana e de área rural, tendo em vista serem elementos essências à imposição dos dois tributos patrimoniais, o que pode ocasionar a denominada dupla tributação.

Na mesma toada, inúmeros outros exemplos podem ser apresentados, como a definição da competência entre os Estados e os Municípios no que se refere às operações com mercadorias que envolvem a prestação de serviços,[426] como é o caso do fornecimento de alimentação de bebidas em bares e restaurantes conjuntamente com a prestação de serviço (realizado pelo garçom, couvert artístico e etc);se a recauchutagem de pneumático consubstancia prestação de serviço, submetida à incidência do ISS municipal, e não industrialização, sujeita à tributação pelo IPI federal, e etc. Todas essas situações caracterizadoras de conflito em potencial entre os diversos entes tributantes devem ser disciplinadas por meio de lei complementar.

2) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II, da CR-88 c/c art. 9º a 15 do CTN)

A segunda função da lei complementar na seara tributária não é criar limitações ao poder de tributar, mas disciplinar ("regular") as limitações ao

[424] O fenômeno jurídico da **bitributação** se refere à dupla imposição em razão da atuação de dois entes federados sobre o mesmo sujeito passivo e em decorrência do mesmo evento. Em sentido diverso, o denominado ***bis in idem*** qualifica a hipótese de múltipla incidência econômica de determinado tributo em função de sua cumulatividade. Dito de outra forma, o ***bis in idem*** reflete a situação em que ocorre a inclusão de determinado tributo já pago em momento anterior na base de cálculo da própria exação em etapa subsequente. É a incidência em cascata, que se objetiva afastar com a adoção dos tributos não cumulativos, conforme já apontado em aula anterior.

[425] O CTN, norma recepcionada com status de lei complementar pela CR-88 nesse aspecto, estabelece os critérios nos artigos 29 e 32.

[426] A LC nº 87/96, que disciplina o ICMS, e a LC nº 116/03, que trata do ISS, são insuficientes para dirimir os conflitos de competências em inúmeras circunstâncias. Nesse sentido ver **ADI 4413** contestando a dupla exigência tributária (ISS e ICMS) sobre a fabricação de embalagens personalizadas sob encomenda, decorrente da interpretação do subitem 13.05 da lista de serviços anexa à LC nº 116/03 — que prevê a tributação pelo ISS das atividades de composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia.

poder de tributar declaradas na Constituição (princípios gerais — legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridades etc — princípios especiais ou específicos e as imunidades). Dessa forma, de acordo com uma interpretação literal da Constituição, as limitações devem estar expressas no texto constitucional ou nas leis específicas dos entes da Federação, não cabendo às leis complementares de caráter nacional instituir novas hipóteses ou ampliar os contornos das denominadas limitações ao poder de tributar.

Apesar de ser possível extrair da Carta Magna outras garantias dos contribuintes e bem assim a criação de novas limitações pelos próprios entes políticos, por meio do exercício de suas respectivas competências tributárias, prerrogativa implicitamente autorizada pelo *caput* do art. 150 da CR-88 ("Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte.."), a fixação de novas hipóteses de restrições ao poder de tributar por lei complementar de caráter nacional parece violar a regra constitucional expressa no art. 146, II, da CR-88. Assim, regular ou disciplinar matéria reservada à lei complementar de caráter nacional, não significa criar novos casos, sob pena de violação das competência tributárias da União, dos Estado e dos Municípios, o que parece atentar contra o federalismo fiscal traçado na Constituição.

Por outro lado, importante repisar o que já foi exposto na aula referente às imunidades de que tratam o art. 150, VI, "c", no sentido de que as hipóteses listadas nos dispositivos devem atender aos requisitos fixados em lei ordinária, além da necessária observância ao disposto nos artigos CTN que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar, em especial o art. 14.

A lei ordinária, segundo o STF, ao julgar a Medida Cautelar na já citada ADI 1.802[427], deve estabelecer apenas as normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune, mas não o que diga respeito à definição dos contornos da imunidade em si, disciplina reservada à lei complementar. Nesse sentido, a Suprema Corte afastou algumas regras fixadas na Lei nº 9532/97 que procuravam disciplinar a fruição da imunidade. Segundo a decisão cautelar a lei estabeleceu requisitos e condições inexistentes no CTN, conforme revela a parte relevante da ementa do acórdão:

> EMENTA: I. Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros. II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): "instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requi-

[427] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. ADI 1802 MC-DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Julgamento em 27.08.1998. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 17.03.2010.

> sitos da lei": delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida. 1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar. (grifo nosso)

Dessa forma, segundo a jurisprudência do STF, a lei ordinária não pode disciplinar matéria reservada pela Constituição à lei complementar.

Em suma, podem os entes federados no exercício de suas respectivas competências tributárias criar novas garantias aos contribuintes, não cabendo, entretanto, à lei complementar de caráter nacional, introduzir novas limitações constitucionais ao poder de tributar, haja vista que a reserva constitucional refere-se exclusivamente à disciplina e regulação daquelas já declaradas na Constituição.

Em outro giro, a lei ordinária da União que tem a função de fixar os requisitos para a fruição da imunidade de que trata o art. 150, VI, "c" deve estabelecer apenas as normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune, mas não criar novas restrições ao exercício da imunidade tampouco disciplinar os contornos da imunidade em si, matéria reservada à lei complementar.

3) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, ou seja, complementar a Constituição (art.146, III, da CR-88 c/c CTN);

O dispositivo constitucional prevê, além da reserva genérica da disciplina das normas gerais por meio de lei complementar, matéria que já foi objeto de análise acima, 4 (quatro) situações especiais cujas normatizações também são atribuídas a esta espécie de lei de quórum de aprovação especial. Essas hipóteses estão previstas nas alíneas "a", "b", "c" e "d" do inciso III do art. 146 da CR-88.

De acordo com a alínea "a", cabe à lei complementar definir o conceito de tributo e as suas espécies. Dessa forma, o artigo 3º do CTN estabelece que tributo é "toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

Por sua vez, os Títulos III, IV e V do Livro Primeiro do CTN, intitulado Sistema Tributário Nacional, disciplinam as espécies tributárias clássicas, isto é, (1) os impostos, (2) as taxas e (3) as contribuições de melhoria, tributos previstos nos três incisos do art. 145 da CR-88. Conforme já salientado em

aulas anteriores, após a edição da Constituição de 1988 a jurisprudência do STF fixou entendimento no sentido de que os (4) empréstimos compulsórios e as denominadas (5) contribuições especiais também são espécies tributárias, devendo-se destacar, ainda, que, posteriormente, foi incluída a competência para os municípios instituírem a (6) contribuição de iluminação pública (art. 149-A).

No que se refere especificamente aos impostos[428], considerando a existência de múltiplos entes federativos subnacionais (26 Estados, 1 Distrito Federal e cerca de 5.565 Municípios) com competência para instituí-los, associado à necessidade de padronização dessas exações em âmbito nacional, a Constituição, na mesma alínea "a" do inciso III do art. 146, reservou à lei complementar a função de definir os seus respectivos **fatos geradores**, **bases de cálculo** e **contribuintes**.

Afinal, seria desastroso se cada um dos cinco mil e poucos municípios brasileiros pudessem definir, cada qual, um fato gerador diferente para o ISS, ou, ainda, contribuintes diversos para o IPTU, dependendo da localidade.

A possibilidade de não tributação ou a ocorrência de múltiplas tributações sobre o mesmo fato econômico seria inevitável. A lei complementar nesse mister estabelece os limites dentro dos quais o legislador ordinário está autorizado a atuar. No imposto sobre a renda, por exemplo, o CTN define seu fato gerador como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento de qualquer natureza (art. 43). Diante desses parâmetros o legislador ordinário prevê inúmeras hipóteses de incidências desse imposto, e bem assim os casos em que se admite a sua dedução para efeitos fiscais.

Assim, a lei complementar é o instrumento eleito pelo constituinte para uniformização dos impostos previstos no sistema tributário nacional, o que ocorre, em princípio, exclusivamente no que tange aos **fatos geradores**, **bases de cálculo** e **contribuintes**.

No entanto, importante destacar que em determinadas situações a Constituição, em outros dispositivos, suscita a necessidade de edição de lei complementar para disciplinar outros aspectos de alguns impostos específicos, **além** dos respectivos **fatos geradores**, **bases de cálculo** e **contribuintes.** O imposto sobre as grandes fortunas (art. 153, VII) da União, até hoje não instituído, pressupõe a edição de lei complementar para disciplinar "os termos" da exação.

Em relação aos impostos de competência dos demais entes federados, situações em que a possibilidade de conflito federativo é maior, são três as referências à lei complementar: (1) do imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos — ITCMD (art. 155, § 1º, III); (2) do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de

[428] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE 138284, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso. Julgamento em 01.07.1992. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 08.02.2011. Decisão unânime. No RE 138284 o STF decidiu que não se aplica a exigência de lei complementar para disciplinar as contribuições como espécie tributária. Dispõe a ementa do acórdão: "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS. Lei n. 7.689, de 15.12.88. I. - Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais. II. - A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, e uma contribuição social instituida com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parag. 4. do mesmo art. 195 e que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição devera observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parag. 4.; C.F., art. 154, I). **Posto estarem sujeitas a lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de calculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, "a")**. III. - Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada. IV. - Irrelevância do fato de a receita integrar o orcamento fiscal da União. O que importa e que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1.). V. - Inconstitucionalidade do art. 8., da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art, 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parag. 6). Vigencia e eficacia da lei: distinção. VI. - Recur-

comunicação — ICMS (art. 155, XII), ambos de competência dos Estados e do Distrito Federal, e (3) do imposto sobre serviços de qualquer natureza — ISS (art. 156, III c/c §3º).

Dessa forma, em relação ao (1) imposto sobre a propriedade de veículos automotores — IPVA (art. 155, III, e §6º), (2) ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana — IPTU (art. 156, I) e o (3) imposto sobre a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato onerosos, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos e a sua aquisição — ITBI (art. 156, II), **a Constituição não reserva a disciplina específica por lei complementar dos demais aspectos e elementos da obrigação tributária**. Portanto, ao IPVA, IPTU e o ITBI aplica-se, exclusivamente, a exigência genérica a que alude a citada alínea "a" do inciso III do art. 146, a qual resguardou à lei complementar, conforme acima explicitado, apenas a função de definir os respectivos **fatos geradores**, **bases de cálculo** e os **contribuintes**.

Cabe ainda uma indagação: o que ocorre se não for editada pela União a lei complementar para disciplinar as normas gerais que exige a Constituição? Poderão os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disciplinar a matéria diante da **omissão** do Congresso Nacional, com fundamento no disposto no §3º do art. 24 da CR-88?

Preliminarmente, cumpre destacar que, nos termos do § 3º do artigo 34 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), "promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto".

Em que pese o dispositivo constitucional transitório, a posição do STF varia no que se refere à omissão do legislador da União relativamente aos impostos de competência dos Estados, dependendo da situação específica e a possibilidade de conflito entre os entes federados caso instituída a exação.

No que se refere ao IPVA, imposto que a Constituição estabelece apenas a exigência genérica a que alude a citada alínea "a" do inciso III do art. 146, a qual resguardou à lei complementar, conforme acima explicitado, a função de definir apenas os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e os contribuintes, o STF, no AI 167777 AgR/SP,[429] se pronunciou no sentido da inexigibilidade de lei complementar para que o Estado institua o imposto estadual:

> RECURSO — AGRAVO DE INSTRUMENTO — COMPETÊNCIA. A teor do disposto no artigo 28, § 2º, da Lei nº 8.038/90, compete ao relator a que for distribuído o agravo de instrumento, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, bem como no Superior Tribunal de Justiça, com o fim de ver processado recurso interposto, o julgaso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8. da Lei 7.689, de 1988". (grifo nosso)

[429] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. AI 167777 AgR/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Marco Aurélio. Julgamento em 04.03.1997. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 08.02.2011. Decisão unânime.

> mento respectivo. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES — DISCIPLINA. Mostra-se constitucional a disciplina do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores mediante norma local. **Deixando a União de editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena — § 3º do artigo 24, do corpo permanente da Carta de 1988 —, sendo que, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação — § 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988** (grifo nosso).

Assim, verifica-se que caso a União não edite a lei exigida pela Constituição para estabelecer as normas gerais, o Estado pode exercer a sua competência legislativa de forma plena (§3º do art. 24 da CR-88). Essa regra, no entanto, deve ser aplicada com temperamentos na seara tributária, pelos motivos que serão abaixo explicitados.

Em sentido diametralmente ao caso acima citado, por vislumbrar a possibilidade de **conflito de competência**, o mesmo STF julgou, por exemplo, no RE 136.215/RJ[430], inconstitucional a instituição do extinto Adicional do Imposto de Renda — AIR por lei ordinária dos Estados, tendo os acórdãos as seguintes ementas:

> RE 136.215/RJ
> ADICIONAL ESTADUAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA (ART. 155, II, DA C.F.). IMPOSSIBILIDADE DE SUA COBRANÇA, SEM PREVIA LEI COMPLEMENTAR (ART. 146 DA C.F.). SENDO ELA MATERIALMENTE INDISPENSAVEL A DIRIMENCIA DE CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE OS ESTADOS DA FEDERAÇÃO, NÃO BASTAM, PARA DISPENSAR SUA EDIÇÃO, OS PERMISSIVOS INSCRITOS NO ART. 24, PAR. 3., DA CONSTITUIÇÃO E NO ART. 34, E SEUS PARAGRAFOS, DO ADCT. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO PARA DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N. 1.394, DE 2-12-88, DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, CONCEDENDO-SE A SEGURANÇA.

Na mesma linha, por considerar a possibilidade de conflito de competência entre os Estados e o Distrito Federal, o STF, na ADI 1600[431] considerou insuficiente a disciplina fixada por meio da Lei Complementar nº 87/96 para atender ao disposto nos art. 146, I e III, e art. 155, §2º, XII, da CR-88, no que se refere à incidência do ICMS nas prestações de serviço de transporte

[430] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. 136215/RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Octavio Gallotti. Julgamento em 18.02.1993. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 22.06.2011. Decisão unânime.

[431] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. ADI 1600/UF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches. Julgamento em 26.11.2001. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 09.02.2011. Decisão por maioria de votos. Conforme se constata na ementa do acórdão o STF também considerou inválida a exigência na hipótese de transporte aéreo internacional de cargas.

aéreo interestadual de passageiros em geral, obstando, portanto a cobrança do imposto estadual.

Pelo exposto, conclui-se que o posicionamento do Supremo tem como parâmetro fundamental, para decidir quanto à exigibilidade ou não de lei complementar para o exercício da competência tributária pelos entes políticos, a possibilidade ou a probabilidade de haver conflito de competência em face da omissão ou inadequação da atividade legislativa do Congresso Nacional. Considerando, por exemplo, que cada proprietário de veículo automotor, independentemente da expedição de normas gerais relativas ao fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte, só vai registrar o seu carro em uma unidade federada[432], o STF entendeu ser possível a instituição do IPVA pelos Estados e o Distrito Federal, mesmo diante da inexistência de lei complementar para disciplinar esses aspectos da obrigação tributária que devem ser necessariamente objeto de disciplina geral, nos termos do citado art. 146, III, da CR-88.

Por outro lado, em razão do receio de ocorrerem conflitos entre os Estados e a própria União, o Supremo declarou inconstitucional a instituição do adicional do Imposto de Renda por parte dos Estados, uma vez que não havia normas gerais prevendo o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte do imposto estadual.

Além da citada alínea "a" do inciso III do art. 146, o qual reservou à lei complementar a função de definir os seus respectivos **fatos geradores**, **bases de cálculo** e **contribuintes,** o dispositivo contém três outras alíneas.

A alínea "b" do inciso III do art. 146 da CR-88 determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre "obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência", matérias cujos detalhes serão apresentados no último bloco deste curso.

A seu turno, a alínea "c", do mesmo dispositivo constitucional, por sua vez, se refere à concessão de adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, o que não significa a dispensa de tributação[433], a concessão de isenção ou reconhecimento de não incidência.

De fato, o comando constitucional é no sentido de que o legislador deve considerar as várias especificidades das cooperativas e dos atos por ela praticados, devendo a disciplina jurídico-tributária distinguir as cooperativa das outras pessoas jurídicas nas hipóteses em que for pertinente o *discrímen*.

Importante destacar que o STF decidiu, em caráter cautelar, na ADI-MC nº 429/DF[434], a favor da possibilidade de os Estados diretamente disporem sobre o "adequado tratamento tributário do ato cooperativo", a que se refere a citada alínea "c" do inciso III do artigo 146 da CR-88, ainda que inexistente a lei complementar a ser editada pela União.

[432] No mundo real é possível constatar, em sentido contrário, ampla possibilidade de conflito entre as diversas unidades federadas, haja vista as diferentes cargas tributárias do IPVA entre os Estados e a possibilidade de múltiplos domicílios dos proprietários, sem mencionar a utilização de instrumentos ilícitos para o registro de determinado automóvel onde o seu proprietário não tem qualquer vínculo.

[433] Ao julgar o AC 2209 AgR/MG o STF se posicionou no sentido de que: "O art. 146, III, c da Constituição não implica imunidade ou tratamento necessariamente privilegiado às cooperativas".

[434] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. ADI-MC 429/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio. Julgamento em 04.04.1991. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 08.02.2011. Decisão por maioria de votos.

Por fim, a alínea "d" do inciso III e o parágrafo único do mesmo artigo 146, dispositivos incluídos pela Emenda Constitucional nº Emenda nº 42, de 19 de dezembro de 2003, estabelecem que lei complementar disporá sobre tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para empresas de pequeno porte, o que foi implementado pela Lei Complementar nº 123/06, matéria a ser introduzida no curso Direito Tributário e Finanças Públicas II.

4) a citada Emenda Constitucional nº 42/2003, também introduziu o art. 146-A à Constituição Federal de 1988, o qual estabelece que a "**lei complementar** poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo";

5) instituição de alguns tributos pela União, excepcionando a regra geral da exigibilidade tão somente de lei ordinária, o que ocorre:

a. nas duas hipóteses de instituição de empréstimos compulsórios (artigo 148, I e II, da CR-88) que devem ser instituídos por lei complementar;
b. no caso da competência residual da União prevista no inciso I do artigo 154 da CR-88), e
c. na instituição de "outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social" além daquelas previstas nos incisos do artigo 195, consoante o disposto no § 4º do mesmo dispositivo;

6) a definição dos termos em que o imposto sobre grandes fortunas será instituído (art. 153, VII) também suscita a edição de lei complementar;

7) regular a instituição do imposto estadual e distrital sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos, se o doador tiver domicílio ou residência no exterior, se o decujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior (ITCMD — artigo 155, § 1º, III);

8) fixar normas especiais em relação ao imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS — artigo 155, § 2º, XII, alínea "a" até "i"); e

9) definir os serviços objeto de incidência do imposto municipal (art. 156, III) e distrital (art. 147), não compreendidos no art. 155, II, e bem assim fixar as alíquotas máximas e mínimas, excluir da incidência exportações de serviços para o exterior e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (art.156, § 3º);

Ao contrário da característica usual mais marcante da lei complementar, conforme já explicitado, as leis referidas nos itens 5 e 6 acima possuem caráter eminentemente **federal** e **não nacional**, na medida em que, apesar de aplicáveis no âmbito espacial de todo o território do país, se referem à instituição de tributos de competência privativa da União.

As demais leis complementares (1 a 4 e 7 a 9) contém o elemento essencial que tradicionalmente caracteriza a lei complemementar, ou seja, são todas **leis da Federação**, **leis nacionais**, na medida em que vinculam múltiplos entes políticos no exercício das suas respectivas competências legislativas, ao contrário da **lei federal** que é norma da **União** enquanto ente federado autônomo.

(iv) Lei Ordinária:

A Constituição como regra não cria os tributos, estabelece tão somente a competência para que os entes federados os instituam e os disciplinem[435] por meio de lei ordinária dos seus respectivos parlamentos, federal, estadual ou municipal.

Conforme acima salientado, em diversos aspectos, dependendo do caso específico, o legislador ordinário da unidade federada autônoma deve observar os parâmetros e contornos fixados em lei complementar. A regra geral é que a lei complementar deve definir os seus respectivos **fatos geradores**, **bases de cálculo** e **contribuintes**, sem prejuízos das demais regras específicas já apresentadas.

Nesse contexto, papel de destaque é reservado à **lei ordinária** em nosso ordenamento, a qual incumbe, como regra geral, a função de instituir os tributos e disciplinar os denominados elementos da obrigação tributária (art. 97 do CTN), matéria que já foi objeto de exame na aula pertinente ao princípio da legalidade como limitação constitucional ao pode de tributar.

O artigo 97 do CTN arrola algumas funções da lei ordinária:

> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
>
> I — a instituição de tributos, ou a sua extinção;
>
> II — a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
>
> III — a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
>
> IV — a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

[435] Nos termos já repisados diversas vezes, a Constituição estabelece algumas exceções, nas quais a instituição do tributo deve ocorrer necessariamente por meio de lei complementar, como é o caso dos empréstimos compulsórios, da competência residual da União para instituir outros impostos não previstos e bem assim a criação de novas contribuições para o financiamento da seguridade social.

> V — a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
>
> VI — as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.
>
> § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.
>
> § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

As matérias constantes do art. 97 do CTN não podem ser delegadas para ato infralegal, dessa forma cabe à lei ordinária dispor sobre elas. Por exemplo, alteração da base de cálculo significa aumento de tributo, sendo necessária, portanto, lei em sentido formal.

(v) Lei delegada:

Lei delegada é uma norma expedida pelo Poder Executivo cuja competência para tanto foi delegada pelo Poder Legislativo. A doutrina majoritária entende que a lei delegada pode dispor sobre matéria tributária (art. 68, CF/88), exceto aquelas matérias reservadas à lei complementar, uma vez que não há vedação constitucional expressa em sentido oposto. Entretanto, a doutrina minoritária sustenta que isso não é possível, pois se é vedada a delegação de competência de um ente para outro, a delegação de competência de um poder para o outro também o seria.

Em que pese o exposto, após a edição da Constituição em 1988 a lei delegada jamais foi utilizada como instrumento normativo para disciplinar os tributos ou a relação jurídica-tributária. A ampla liberdade para a edição das denominadas medidas provisórias, conforme será abaixo apresentado, parece ser uma possível explicação para a não utilização da lei delegada em matéria tributária.

(vi) Medida Provisória:

Inspirada no antigo Decreto-Lei (previsto no artigo 55 da antiga Constituição Federal e muito utilizado nos períodos ditatoriais), a medida provisória prevista no art. 62 da CR-88 é um instrumento excepcional, da categoria de atos normativo primário por meio do qual o Poder Executivo legisla.

Na seara tributária, conforme já ressaltado na aula em que se introduziu o estudo da legalidade, o Supremo Tribunal Federal se posicionou no sentido

de que a Medida Provisória, por ter força de lei, também atende às limitações constitucionais ao poder de tributar, destacando-se, entre outros, o RE-AgR 511581 e o julgamento da medida cautelar na ADI-MC 1417-DF[436].

No entanto, deve ser observada a impossibilidade de tratar de matéria reservada à disciplina por meio de lei complementar.

Saliente-se que, após a edição da EC nº 32/2001, que alterou o artigo 62 da CR-88, a majoração ou a instituição de **impostos** por meio de medida provisória somente produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia do ano em que foi editada, ressalvados os casos do II, IE, IPI, IOF e dos impostos extraordinários de guerra, conforme disciplina o §3º do artigo 62 da CR-88.

> § 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, **exceto** os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. (grifo nosso)

A seu turno, o §3º do mesmo artigo 62 da CR-88 exige que as MP's sejam convertidas em lei no prazo de 60 dias de sua publicação, prorrogáveis uma vez por igual perído, sob pena perda da sua eficácia. Ao contrário da limitação da eficácia prevista no citado §2º, relacionado à conversão em lei no próprio exercício financeiro da sua edição, condição aplicável tão somente aos **impostos**, a exigência da conversão em lei no prazo máximo de 120 dias aplica-se aos **tributos em geral**.

I*mportante destacar que, em função do objetivo de conter o grande número de medidas provisórias que vinham sendo editadas, a Emenda Constitucional nº 32/2001, ao conferir nova redação ao artigo 246 da CRFB/88, vedou a edição de medida provisória relacionada a artigo da Constituição que tenha sido alterado entre os anos de 1995 e 2001.*

Atualmente, o Poder Executivo da União não tem encontrado maiores dificuldades para instituição de novas espécies tributárias através de medida provisória, valendo citar como exemplo a instituição das contribuições ao PIS-Importação e COFINS-Importação, instituídas pela Medida Provisória nº 164/04, posteriormente convertida na Lei nº 10.865/05.

No que se refere aos Estados, a própria Constituição Federal indica, no art. 25, § 2º, in fine, no sentido da possibilidade de Estados também editarem medidas provisórias, se essas forem previstas na Constituição Estadual. Nessa linha, o STF já decidiu que, nos casos em que o mecanismo de medida provisória não estiver presente na Constituição Estadual ou na Lei Orgânica, no caso dos Municípios, o poder executivo poderá expedir, substitutivamente, decretos. Além disso, o STF também decidiu na ADI 4.255/TO que às medidas provisórias estaduais, muni-

[436] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. ADI 1417-MC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Octavio Galotti. Julgamento em 07.03.1996. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 22.06.2010. Decisão unânime.

cipais e distritais devem ser aplicados os princípios e limitações que discipliam as medidas provisórias federais, observadas as distinções estruturais.

(vii) Tratados e Convenções Internacionais

Nos termos do art. 21, I, da CR-88 compete à União manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais. Ao Presidente da República foi atribuída a prerrogativa de manter relações com os Estados estrangeiros e acreditar seus representantes diplomáticos (art. 84, VII) e bem assim celebrar tratados, convenções e atos internacionais (art. 84, VIII) em nome da República Federativa do Brasil.

Esses atos estão sujeitos a referendo do Congresso Nacional, o qual é realizado com fundamento no art. 84, VIII, combinado com o art. 49, I, da Constituição, dispositivo que estabelece competência exclusiva do Congresso Nacional para resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao **patrimônio nacional**, o que se realiza por meio de decreto legislativo.

Uma vez referendado o tratado ou o acordo internacional pelo ato do parlamento (decreto legislativo), o Chefe do Poder Executivo da União, com base no artigo 84, IV, da CR-88, edita decreto para ratificar e internalizar a disciplina jurídica fixada nos termos dos atos internacionais. O jurista Alberto Xavier ensina que a ratificação expressa neste caso é ato de vontade unilateral indispensável, sendo inadmissível a ratificação tácita[437]:

> ato unilateral pelo qual o Presidente da República, devidamente autorizado pelo Congresso Nacional, confirma um tratado e declara que este deverá produzir os seus devidos efeitos. Constitui pois o ato unilateral com que o sujeito de direito internacional, signatário de um tratado, exprime definitivamente, no plano internacional, sua vontade de obrigar-se. Caracterizado pela liberdade que o Poder Executivo tem quanto à opção de praticá-lo ou não, o ato de ratificação **deve ser expresso** e tem caráter formal, tomando a forma externa de instrumento de ratificação, assinado pelo Presidente da República e referendado pelo Ministro das Relações Exteriores

Conforme visto no início da aula, o CTN inclui os tratados e as convenções internacionais no âmbito da denominada *legislação tributária*, o que pode suscitar dúvidas quanto à eficácia da norma impositiva interna antecedente ou superveniente à edição do ato internacional.

Isso ocorre porque o ato internacional não cria tributo nem impõe obrigação adicional além daquela já fixada internamente, tendo em vista que o

[437] XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**, Forense, 6ª edição, 2004, p. 106-107. Por esse motivo, conforme será examinado posteriormente, não é possível a analogia entre a ***ratificação*** dos atos internacionais com aquela referida na Lei Compelementar nº 24/75, que disciplina a concessão de incentivos e benefícios do ICMS pór meio de convênio.

seu objetivo precípuo, ao lado da disciplina das trocas de informações e de solução de disputas e controvérsia entre os Fiscos e os contribuintes de países signatários diversos, é evitar a dupla ou a múltipla tributação. A minimização da possibilidade de várias incidências sobre o mesmo fato econômico envolvendo mais de uma jurisdição fiscal em âmbito internacional pode ser operacionalizada por meio de diversos mecanismos, tais como a isenção, a concessão de deduções ou o crédito pelo imposto pago no outro país signatário do acordo e etc.

O tributarista Luciano Amaro,[438] utilizando os critérios clássicos de solução de antinomias (temporariedade, hierarquia e especialidade), sustenta interessante tese sobre a solução de possível conflito entre os tratados e as normas internas dos países signatários. Considerando que em regra a sua disciplina é específica relativamente à matéria a que alude, seria a norma convencional sempre aplicável. Dito de outra forma, face o critério da especialidade, a discplina fixada no tratado prevalece, seja este anterior ou posterior à lei, tendo em vista o seu caráter e natureza especial.

No entanto, o critério da especialidade não parece ser suficiente para solucionar o possível conflito na hipótese em que uma lei interna posterior trate expressamente de forma diversa a mesma situação disciplinada no tratado. Isto é, se for editada uma lei interna específica, após o início da produção dos efeitos do tratado, dispondo sobre a mesma matéria em termos distintos ou opostos, os critérios clássicos de resolução de antinomias indicam no sentido da prevalência da lei interna superveniente, o que implicaria descumprimento do acordo internacional, pelo menos no âmbito externo.

Nesse contexto, importante apresentar o artigo 98 do CTN, o qual estabelece *verbis*:

> Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

A interpretação desse dispositivo do CTN é objeto de muita controvérsia na doutrina e na jurisprudência, havendo, entretanto, decisão do Supremo Tribunal Federal em recurso extraordinário[439], no sentido de que "o artigo 98 do Código Tributário Nacional possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios".

O referido dispositivo legal faz referência à revogação da lei interna, mas, segundo o STF, não se trata de hipótese de revogação, mas tão somente de suspensão da eficácia, devendo as novas normas observar o disposto no tratado.

Nesse sentido, o STF consagra que o monopólio da personalidade internacional é do Estado Federal, expressão institucional da comunidade jurídica

[438] AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 16 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, pp. 202-212.

[439] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE 229.096-RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão. Julgamento em 16.08.2007. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 01.03.2011. Decisão unânime.

total, que não se confunde com a União como ente político autônomo e pessoa jurídica de direito público interno.

O STJ, por sua vez, no julgamento do REsp nº 144905[440], já entendeu que lei ordinária posterior em matéria tributária não prevalece sobre tratado anterior, em razão do art. 98, CTN.

(viii) Decretos:

O decreto é um ato normativo expedido pela autoridade máxima do Poder Executivo de determinado ente (Presidente da República, Governador do Estado ou Prefeito Municipal). De acordo com o art. 99, CTN, os decretos regulamentam as leis, dão efetividade ao comando legal:

> Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

Da leitura do artigo acima citado, conclui-se que o decreto não pode dispor além do que a lei prevê (*ultra legem*), tampouco contra o que a lei prevê (*contra legem*).

(ix) Normas Complementares:

O art. 100, CTN dispõe sobre as normas complementares:

> Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
> I — os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
> II — as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
> III — as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
> IV — os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.
> Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Vejamos cada um deles:

[440] TRIBUTARIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPORTAÇÃO DE DERIVADO DE VITAMINA E - ACETATO DE TOCOFEROL, DE PAIS SIGNATARIO DO "GATT". REDUÇÃO DE ALIQUOTA DE IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E IPI. PREVALENCIA DO ÀCORDO INTERNACIONAL DEVIDAMENTE INTEGRADO AO ORDENAMENTO JURIDICO INTERNO. IMPOSSIBILIDADE DE SUA REVOGAÇÂO PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTARIA SUPERVENIENTE (ART. 98 DO CTN). PRECEDENTES. RECURSO NÃO CONHECIDO. (REsp 167.758/SP, Rel. Ministro ADHEMAR MACIEL, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/05/1998, DJ 03/08/1998, p. 211)

a) Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas: tais atos têm a função de explicitar, regulamentar, dar efetividade ao comando legal, tendo, portanto, a mesma função dos decretos. Ato administrativo normativo expressa a maneira que a administração tributária interpreta o comando legal. Servem, dessa maneira, como orientação geral para os contribuintes e instruem os funcionários públicos encarregados da Administração Tributária.

b) Decisões administrativas com caráter normativo: também podem ser caracterizadas como um critério jurídico, se diferenciando dos primeiros apenas porque partem de uma situação particular específica e, posteriormente, ganham eficácia erga omnes.

c) Práticas reiteradas da Administração: para parte da doutrina, os costumes administrativos tributários seriam meramente interpretativos. Quando a lei expressamente não prevê como a Administração deve agir, ela vai integrar e agir de acordo com todo o ordenamento jurídico pátrio.

d) Convênios entre entes federados: são utilizados como troca de informações (art. 199, CTN) entre os entes, uniformização de procedimentos.

Conforme o parágrafo único do artigo 100 do CTN, as normas complementares só são válidas para o contribuinte quando não criam obrigação não prevista em norma geral e sua observância impede a imposição de penalidades e cobrança de juros e correção monetária.

AULA 16. APLICAÇÃO, INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA

ESTUDO DE CASO: (AGRG NO AG 1229678, RESP 1184606/MT E RESP 1.016.688/RS)

Com a promulgação da **LC nº 116/2003**, que estabelece normas gerais sobre o ISS, muitos municípios consideraram revogada toda a disciplina do DL nº 406/1968, que anteriormente dispunha sobre a matéria. Em consequência, alteraram suas leis municipais e, respeitada a anterioridade, passaram a tributar o ISS sobre as receitas de serviços dos profissionais liberais. Um escritório de advocacia ingressou com ação judicial sustentando que **o art. 10 da LC nº 116/2003** revogara expressamente todos os artigos do DL nº 406/1968, exceto o art. 9º, que versava sobre a base de cálculo do imposto, permanecendo, assim, a antiga disciplina. O município em questão alegou que o art. 7º da nova lei regulou inteiramente a base de cálculo do ISS, restando **implicitamente revogada a legislação pretérita**, naquilo que não constou expressamente da cláusula revogatória. Quem tem razão?

1. Vigência da norma tributária

Na lição de Luciano Amaro[441], "lei em vigor é aquela que é suscetível de aplicação, desde que se façam presentes os fatos que correspondam à sua hipótese de incidência".

A vigência é um pressuposto para a produção de efeitos da lei. Quando a norma está vigente, ela está apta a produzir seus efeitos. É necessário destacar que para uma lei estar em vigor, ela precisa ter validade, ou seja, a validade é a qualidade da norma editada segundo a ordem jurídica, que tenha atendido o ritual necessário para sua elaboração quanto aos aspectos formais e materiais, além da compatibilidade da norma com a norma que lhe dá fundamento de validade. Uma norma pode ser válida, mas ainda não estar em vigor, mas o contrário não ocorre, eis que uma lei em vigor sempre será válida, até que o Poder Judiciário se manifeste em contrário.

A vigência se dá no tempo e no espaço. A partir do momento em que a norma é publicada, torna-se necessário analisar a partir de quando ela passará a ter vigência.

A vigência não se confunde com a publicação, pois esta última significa a existência da lei. Uma norma passa a existir a partir da sua publicação, que é o ato pelo qual se dá ciência do texto normativo aos administrados.

[441] AMARO, Luciano. **Direito-Tributário Brasileiro**. 18ª ed. — São Paulo: Saraiva, 2012, p 219.

Vale ressaltar que, em alguns casos, pode acontecer da lei ser publicada e revogada antes de ter vigência. Um exemplo recente ocorreu no Estado do Rio de Janeiro, uma vez que a Lei nº 6.140/2011, que tratava de alguns aspectos inerentes ao ICMS, notadamente as multas tributárias, entraria em vigor em 2 de janeiro de 2013[442]. No entanto, em dezembro de 2012, a Lei nº 6.357/2012[443] revogou expressamente o referido diploma legal, que não chegou a entrar em vigor.

Para que uma norma goze de eficácia, ela depende da vigência, uma vez que a eficácia é a efetiva produção dos efeitos, é a aplicação da norma ao caso concreto.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, "Eficácia jurídica é a propriedade de que está investido o fato jurídico de provocar a irradiação dos efeitos que lhe são próprios, ou seja, a relação de causalidade jurídica, no estilo de Lourival Vilanova. Não seria, portanto, atributo da norma, mas sim do fato nela previsto"[444].

Como regra geral de vigência, utilizamos os arts. 1º e 2º da Lei de Introdução ao Código Civil (LICC)[445]. O CTN, em seu art. 101, prescreve que "*a vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo*". Além da LICC, temos também a Lei Complementar 95/98, que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis.

Destaque-se que a LICC se aplica supletivamente às normas tributárias, ou seja, quando a própria lei tributária não tratar de sua vigência, será utilizada a LICC, observadas as disposições da LC 95/98, arts. 7º, 8º e 9º.

1.1 Vigência no Espaço

Em relação à vigência no espaço, temos o princípio da territorialidade, o qual prescreve que a lei tributária estará apta a produzir efeitos no território do ente em que foi editada. Dessa forma, a lei de um determinado Estado tem vigência dentro do território deste, enquanto uma lei federal tem vigência em todo território nacional.

Sobre o assunto, Hugo de Brito Machado afirma que "em regra, a legislação tributária vigora nos limites do território da pessoa jurídica que edita a norma. Assim, é que a legislação federal vigora em todo território nacional; a legislação dos Estados e a legislação dos Municípios, no território de cada um deles"[446].

O art. 102 do CTN[447] traz exceções à regra geral da vigência no espaço (exceções à territorialidade). As normas jurídicas tributárias podem ter vigência fora do seu território se assim permitir o CTN, os convênios e outras leis de normas gerais expedidas pela União (Leis Complementares).

[442] Lei nº 6.140/2011: Art. 7º Esta Lei entra em vigor em 2 de janeiro de 2013, revogando-se os dispositivos em contrário e especificamente o artigo 4º da Lei 2.881, de 29 de dezembro de 1997.

[443] Lei nº 6.357/2012. Art. 21. Ficam revogados: I - a Lei nº 6.140, de 29 de dezembro de 2011;

[444] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 83.

[445] Decreto-lei nº 1657/92. Art. 1º Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada.

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1o A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2o A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

§ 3o Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.

[446] MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 32ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 91

[447] Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

Neste ponto, cumpre trazer à baila a lição de Luciano Amaro[448]:

> O problema da territorialidade das leis, em especial no que respeita aos tributos nacionais, envolve a questão da eficácia das normas, vale dizer, se a União editasse lei para valer fora do território nacional, por exemplo, obrigando cidadãos brasileiros domiciliados no exterior, a lei seria válida (se não ferisse nenhum preceito de hierarquia superior), mas sua eficácia seria comprometida pela reduzida possibilidade de efetiva aplicação, que supõe coercibilidade (possibilidade de execução forçada), em caso de descumprimento.
>
> Dependendo do elemento de conexão com o território nacional escolhido pela lei, pode-se cobrar tributo em razão de um fato ocorrido no exterior (se, por exemplo, o contribuinte estiver domiciliado no país) ou cobrá-lo em razão de um fato ocorrido no país, ainda que a pessoa (que a lei brasileira elege como contribuinte) esteja no exterior (por meio, por exemplo, de retenção na fonte). Nessas hipóteses, porém, não há aplicação extraterritorial da lei brasileira; aplica-se a lei pátria no território nacional, dado o elemento de conexão escolhido em cada hipótese (domicílio do contribuinte, no primeiro caso; local da produção do fato, no segundo).
>
> Justamente porque a legislação dos vários países costuma combinar esses critérios de conexão, surge o problema da dupla tributação internacional, que tem sido eliminado ou reduzido nos termos de tratados internacionais; outro modo de solução utilizado é o da edição de leis internas que asseguram a compensação de tributos pagos a países estrangeiros, vinculada à demonstração de que a legislação do outro país dá igualdade de tratamento em situações análogas (cláusula legal de reciprocidade)

Noutras palavras, quanto à vigência das leis no exterior, é necessário distinguir a soberania interna territorial da soberania interna pessoal. A soberania interna territorial significa que o ordenamento jurídico brasileiro pode ser aplicado a fatos que ocorrerem dentro de seu território. Já a soberania interna pessoal é aquela na qual o indivíduo se liga por um critério subjetivo ao ordenamento jurídico, aplicando-se a ele, mesmo que no exterior, o ordenamento jurídico de onde ela reside. Dessa forma, o art. 102, do CTN, não vale para lei nacional, aplicando-se a lei nacional no exterior apenas quando da hipótese de soberania interna pessoal.

Importante destacar, ainda, que a lei estrangeira não tem vigência em nosso território nacional.

[448] AMARO, Luciano. **Direito-Tributário Brasileiro**. 18ª ed. — São Paulo: Saraiva, 2012, p 221

1.2 Vigências no Tempo

Quanto à vigência no tempo, conforme destacado anteriormente, o art. 101 do CTN determina que as normas tributárias seguem as disposições da LICC e da LC95/98, desde que não disponham em sentido diverso. De acordo com a LICC, a lei passa a ter vigência a partir do prazo de 45 dias contados de sua publicação.

Se a lei determinar prazo para vigência diverso da data da publicação, temos o denominado *vacatio legis*, que corresponde ao período entre a publicação e a vigência pelo qual se dá ciência da norma aos administrados. A *vacatio legis,* de acordo com o art. 8º, LC 95/98, depende da importância da norma. Este dispositivo normativo determina que toda lei deve ter cláusula expressa de vigência, não sendo necessário apenas quando a lei seja de pequena repercussão.

Em razão da previsão do art. 8º, LC95/98, "(...) há quem entenda revogado o art. 1º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, não sendo mais admitida a omissão da lei quanto ao início de sua vigência. Entretanto, tal entendimento deixa sem solução o caso em que se verifique tal omissão. Melhor nos parece entender que não se deu revogação, e que na hipótese de omissão a vigência começa no prazo de 45 dias depois de oficialmente publicada"[449].

O art. 103 do CTN é uma exceção à norma geral de vigência no tempo, estabelecendo prazos de vigência de determinados atos normativos tributários.

2. APLICAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA

Aplicabilidade é a qualidade da norma que deve reger o caso concreto.

Tempus regit actum quer dizer que o fato será regido pela norma vigente na data da ocorrência do fato. Essa é a cláusula geral da aplicabilidade das normas. Provavelmente, a norma vigente à época dos fatos é a eficaz nessa época. O *tempus regit actum* é a regra geral (art. 105, CTN[450]), mas existem duas exceções, que são as hipóteses de retroatividade (a norma produz efeitos para aquém da sua vigência) ou ultratividade (norma produz efeitos para além da sua revogação — a norma deixa de existir, mas continua produzindo efeitos).

O art. 106, CTN prevê aplicação retroativa da norma tributária em algumas hipóteses restritas, as quais serão comentadas abaixo após a transcrição do artigo:

> Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
>
> I — em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

[449] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 92.

[450] Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

> II — tratando-se de ato não definitivamente julgado:
> a) quando deixe de defini-lo como infração;
> b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
> c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

De acordo com o inciso I do art. 106, é possível a retroação da lei interpretativa, eis que trata-se de uma interpretação autêntica, ou seja, feita pelo próprio ente que criou a lei. Por tal motivo, a lei interpretativa tem como objetivo apenas esclarecer o sentido da lei anterior, o que justifica a sua aplicação retroativa, desde que não crie novas obrigações ou afete direito adquirido.

No que tange ao inciso II do art.106, dispõe a alínea "a" que a lei aplica-se a ato não definitivamente julgado quando deixe de defini-lo como infração, enquanto na alínea "c" consta a previsão de aplicação da lei quando comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nas duas hipóteses, verifica-se a presença da retroatividade benigna, uma vez que se a nova lei agravar a penalidade, não haverá retroatividade do diploma legal.

Cumpre destacar que no direito tributário não existe *in dúbio pro* contribuinte, mas apenas o *in dúbio pro infrator* tributário, de modo que aplica-se a lei mais benéfica exclusivamente se esta tratar de **infração** tributária.

Em relação à alínea "b", há discussão na doutrina sobre as possíveis diferenças entre esta e a alínea "a", valendo destacar a opinião de Hugo de Brito Machado, para quem não há qualquer diferença entre as alíneas, discussão que foge ao espoco do presente trabalho.

É importante destacar que o art. 105, do CTN, determina que a legislação tributária aplica-se aos fatos geradores futuros e aos pendentes. Fato gerador pendente é aquele que começou a ocorrer, mas não atingiu sua completude nos termos do art. 116, CTN.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, "Os fatos geradores pendentes são eventos jurídicos tributários que não ocorreram no universo da conduta humana regrada pelo direito. Poderão realizar-se ou não, ninguém o sabe. Acontecendo, efetivamente, terão adquirido significação jurídica. Antes, porém, nenhuma importância podem espertar, assemelhando-se, em tudo e por tudo, com os fatos geradores futuros"[451].

O doutrinador Hugo de Brito, por sua vez, se refere aos fatos geradores pendentes da seguinte maneira: "Pode acontecer que o fato gerador se tenha iniciado, mas não esteja consumado. Diz-se, neste caso, que ele está pendente. A lei nova aplica-se aos fatos geradores pendentes. Isto se dá especialmente

[451] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 93.

tratando-se de tributo com fato gerador continuado. O imposto de renda é exemplo típico"[452].

Parte da doutrina entende que merece reparo o enunciado do artigo 105, o que é exposto nas palavras de Luciano Amaro[453]:

> "O que merece reparo, no texto do art.105, é a referência aos fatos pendentes, que seriam os fatos cuja ocorrência já teria tido início mas ainda não se teria completado. No passado, pretendeu-se que as normas do imposto de renda (...) poderiam ser editadas até o final do período para aplicar-se à renda que se estava formando desde o primeiro dia do período. (...) Essa aplicação, evidentemente retro-operante da lei, nunca teve respaldo constitucional"

3. INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA

Interpretar é buscar o significado e alcance da norma jurídica, denominando-se hermenêutica a ciência da interpretação, necessária para realizar a subsunção das normas ao caso concreto.

A aplicação da lei, por sua vez, pressupõe a interpretação para que se entenda o real sentido e alcance da norma.

Portanto, tem-se que a interpretação precede a aplicação, sendo correto afirmar que estas se distinguem nas seguintes etapas: 1. Se a interpretação é a busca do significado da norma, a aplicação é o resultado da interpretação; 2. A interpretação precede no tempo a aplicação; 3. A interpretação admite mais de um resultado válido, enquanto a aplicação exige a eleição de apenas um resultado.

A lei tributária não difere de nenhuma outra em matéria de interpretação. Antigamente, havia uma tendência a se interpretar a lei tributária de maneira diferente das demais, beneficiando-se o Fisco ou o contribuinte em determinadas situações, mas tais preconceitos já foram devidamente superados.

É importante diferenciar interpretação e integração, que será detalhada no próximo tópico.

A interpretação encontra como limite as possibilidades oferecidas pelo sentido literal linguisticamente possível, não podendo ultrapassar os limites que estão escritos. Em caso de omissão ou lacuna da lei, torna-se necessário criar um processo para aquela hipótese, chamado integração. Noutras palavras, quando a interpretação não tem mais espaço porque não existe um texto, começa a integração.

Superada a diferenciação, passemos à análise dos métodos ou critérios de interpretação.

[452] MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 32ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 97

[453] AMARO, Luciano. **Direito-Tributário Brasileiro**. 18ª ed. — São Paulo: Saraiva, 2012, p 225.

3.1 Métodos ou critérios de interpretação

Os critérios de interpretação são utilizados em todos os ramos do Direito, não sendo um privilégio do Direito Tributário.

A depender do resultado da interpretação, esta pode ser classificada em restritiva (quando a lei teria dito mais do que queria), extensiva (quando a lei teria dito menos do que efetivamente gostaria por eventualmente uma falha na redação) e estrita (a que define o sentido e alcance da lei, sem acréscimos ou exclusões).

Confira-se, abaixo, ao critérios/métodos de interpretação:

Método literal/gramatical

É o exame do texto legal, visando buscar o significado do termo ou de uma cadeia de palavras no uso linguístico geral, ou no uso especial conferido à expressão por outro ramo do direito ou até mesmo por outra ciência. A utilização do método de interpretação literal vai levar sempre ao resultado da interpretação estrita. A interpretação literal nunca pode ser a única, pois através dela não é possível analisar a intenção do legislador.

Método lógico

Esse método se preocupa em dar à norma um sentido lógico, evitando conclusões irracionais e contrárias ao direito. Aplicação das regras tradicionais e precisas, tomadas de empréstimo à lógica geral. Não possui autonomia, se vinculando ao método sistemático (método lógico-sistemático) ou derivando da conclusão gramatical.

Método sistemático

Esse método sempre leva em conta o contexto em que aquela norma está inserida. Trata-se de uma harmonização com o sistema em que a norma se insere. O texto legal é apenas uma parte de um sistema jurídico composto por diversas outras normas. O intérprete deve optar pela interpretação que melhor se coadune com o contexto significativo da lei, ou seja, que esteja de acordo com o sistema jurídico no qual está inserida aquela regulação. A interpretação sistemática valoriza a unidade do direito, enfatizando o ordenamento jurídico em detrimento da regra jurídica.

Método histórico

Esse método leva em consideração circunstâncias históricas que cercaram a edição da lei como, por exemplo, exposição de motivos, anteprojeto de lei, debates parlamentares, etc. Revela-se pela pesquisa da origem e desenvolvimento das normas, a partir do estudo do ambiente histórico e social e da intenção reguladora que informaram o processo de elaboração da lei.

Método teleológico/ finalístico

O presente método busca pelos objetivos e fins da norma. Sendo o ordenamento legal um instrumento a regular as relações entre as pessoas em sociedade, é natural pesquisar-se o elemento finalístico a ser atingido. Esse método se desenvolveu muito na jurisprudência dos interesses. "É nesse intervalo que o exegeta sopesa os grandes princípios, indaga dos postulados que orientam a produção das normas jurídicas nos seus vários escalões, pergunta das relações de subordinação e de coordenação que governam a coexistência das regras. O método sistemático parte, desde logo, de uma visão grandiosa do direito e intenta compreender a lei como algo impregnado de toda a pujança que a ordem jurídica ostenta"[454]

Atualmente, nenhum dos métodos de interpretação pode ser dizer como método que prevalece sobre os demais.

O art. 111, do CTN, traz um limite da interpretação das leis que versem sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, devendo-se interpretar de forma restritiva os temas acima referidos.

Ressalte-se, por oportuno, que a interpretação conforme a constituição não deixa de ser um mecanismo inerente ao método sistemático. Essa interpretação é uma técnica que permite que, dentre duas interpretações, se exclua uma das possíveis, uma das interpretações possíveis não é constitucional. Entre duas interpretações extraídas do sentido literal possível da norma, o hermeneuta deve optar por aquela que se coadune com o texto constitucional.

4. INTEGRAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA

O art. 108 do CTN[455] trata da integração da norma tributária. A integração é o processo pelo qual, diante da omissão ou lacuna da lei, se busca uma solução para um caso concreto. A integração indica a inexistência de preceito no qual determinado caso deva subsumir-se.

[454] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 99.

[455] Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:
I - a analogia;
II - os princípios gerais de direito tributário;
III - os princípios gerais de direito público;
IV - a eqüidade.
§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.
§ 2º O emprego da eqüidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

4.1 Métodos de Integração

Analogia

A analogia consiste na aplicação de norma legal prevista para um caso semelhante quando não há preceito expresso para aquela hipótese concreta. O emprego da analogia em direito tributário é possível, desde que **não** seja utilizada para criar exigir tributo (art.108, §1º), para reconhecer isenção (art.111, incisos I ou II), para aplica anistia (art.111, inciso I), nem para dispensar o cumprimento de obrigação acessória (art.111, inciso III).

A doutrina sustenta que, apesar de se avizinhar, a integração por analogia não se confunde com a interpretação extensiva. Visando elucidar o tema, assim dispõe Luciano Amaro[456]:

> A diferença estaria em que, na analogia, a lei não teria levado em consideração a hipótese, mas, se o tivesse feito, supõe-se que lhe teria dado idêntica disciplina; já na interpretação extensiva, a lei teria querido abranger a hipótese, mas, em razão da má formulação do texto, deixou a situação fora do alcance expresso da norma, tornando com isso necessário que o aplicado da lei reconstitua o seu alcance.
>
> Num caso, a lei se omitiu porque foi mal escrita; no outro, ela também se omitiu, embora por motivo diverso, qual seja, o de não se ter pensado na hipótese.

Princípios Gerais de Direito Tributário e de Direito Privado

Os princípios gerais de direito tributário, dentre os quais se destacam os princípios da legalidade, da igualdade tributária, capacidade contributiva, dentre outros estudados neste curso, e os princípios gerais de direito público, como, por exemplo, o princípio federativo, princípio da autotutela, princípio da indisponibilidade do direito público, também são métodos de integração.

Há uma corrente doutrinária que entende que o art. 108 estabeleceu uma ordem a ser seguida na utilização dos métodos de integração, conforme prevê o autor Hugo de Brito: "Note-se que, em obediência ao art. 108 do CTN, os meios de integração nele mencionados devem ser utilizados na ordem indicada. Se for cabível a analogia, esta deve ser utilizada antes de se buscar solução em qualquer dos outros meios de integração. Não sendo cabível, no caso, a analogia é que se buscará solução nos princípios gerais de direito tributário. Depois, nos princípios gerais de direito público, e em último na equidade"[457].

Entretanto, há quem entenda que não existe hierarquia dentre os métodos de integração. Ricardo Lobo Torres fundamenta a inexistência da referida

[456] AMARO, Luciano, **Direito tributário brasileiro**. 16ª ed. São Paulo, Saraiva, 2010, p. 238.

[457] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 107.

hierarquia em razão da proximidade dos métodos elencados pelo CTN. "O dispositivo, com a sua ordem hierárquica, sofreu direta influência da legislação italiana. Sucede que não existe fundamento jurídico, lógico ou filosófico para a hierarquização dos métodos. E isso porque são pouquíssimo nítidas as fronteiras entre cada qual e porque globalmente aqueles métodos não podem se ordenar segundo as regras da indução ou da dedução"[458].

Equidade

Segundo Amaro, atua como instrumento de realização concreta da justiça, preenchendo *vácuos axiológicos*, onde a aplicação rígida da regra legal repugnaria o sentimento de justiça da coletividade[459].

Noutras palavras, a equidade serve como instrumento de correção das injustiças que uma eventual aplicação inflexível do texto normativo poderia causar.

A equidade não pode ser utilizada se dela resultar o não pagamento de um tributo devido (art. 108, §2º, CTN). Há referência à equidade também no art. 172, CTN.

[458] TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 3ª Ed. Rio de Janeiro: 2000, p. 113 e 114.

[459] AMARO, Luciano, **Direito tributário brasileiro**. 16ª ed. São Paulo, Saraiva, 2010, p. 241.

BLOCO V: A RELAÇÃO JURÍDICO-ECONÔMICA-TRIBUTÁRIA, OBRIGAÇÃO E FATO GERADOR

AULAS 17 E 18

I. TEMA

A relação jurídico-econômica-tributária, obrigação, fato gerador e crédito tributário.

II. ASSUNTO

Anáilse da obrigação tributária e dos elementos do fato gerador

III. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Compreender a obrigação tributária como uma obrigação de direito público, estudar a obrigação principal e acessória e, em seguida, analisar os elementos do fato gerador

IV. DESENVOLVIMENTO METODOLÓGICO

AULA 17: OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: CONCEITO E ESPÉCIES

ESTUDO DE CASO:

Desde a competência janeiro de 1999, todas as pessoas físicas ou jurídicas sujeitas ao recolhimento do FGTS, bem como ao recolhimento das contribuições e/ou informações à Previdência Social, estão obrigadas a entregar a GFIP, documento no qual são informados os dados da empresa e dos trabalhadores, os fatos geradores de contribuições previdenciárias e valores devidos ao INSS, além das remunerações dos trabalhadores e valor a ser recolhido ao FGTS.

Sabendo que, como regra no direito civil, a obrigação acessória está vinculada ao cumprimento da obrigação principal, considerando que em um determinado mês a pessoa jurídica não efeutou qualquer recolhimento das contribuições e do FGTS, ainda assim teria que entregar a GFIP? Responda com base nos conceitos de obrigação acessória e principal.

1 — ASPECTOS GERAIS ACERCA DA RELAÇÃO JURÍDICA-TRIBUTÁRIA E O CONCEITO DE OBRIGAÇÃO[460]

As relações entre as pessoas constituem-se por fundamentos variados, desde os laços familiares e de amizade despretensiosos sob o ponto de vista patrimonial até aquelas levadas a efeito por interesse individual ou coletivo de caráter exclusivamente pecuniário, em que há inequívoca manifestação de vontade das partes — sejam elas convergentes a determinado objetivo, como ocorre nos pactos conveniais, ou simplesmente contrapostas, como nas relações contratuais-.

Por outro lado, há vínculos que surgem por força e em decorrência do próprio sistema jurídico, como é o caso da relação jurídica tributária, sem que haja a necessidade de manifestação de vontade das partes, bastando, tão somente, o enquadramento do caso concreto — o fato da vida — na hipótese genérica e abstrata prevista em lei, seguindo a lógica e a **racionalidade**[461] **da subsunção** que caracteriza a aplicação da norma no Estado de Direito Liberal, marcadamente influenciado pela demanda por **liberdade, igualdade formal** e **segurança jurídica** do cidadão ou, ainda, em função da necessidade de se atingir determinados objetivos socialmente desejados, de acordo com a **racionalidade dos fins**, típica do denominado Estado de Bem Estar Social de caráter interventivo, o qual confere relevo a valores sociais como a **justiça distributiva, igualdade material** e **solidariedade.**

[460] Estrutura de aula retirada do material didático da disciplina Exigência e Administração Tributária, do curso de Pós-Graduação em Direito do Estado e Regulação, FGV Direito PEC.

[461] GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura "sui generis")*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 43-44. Essa questão será aprofundada nas aulas pertinentes à interpretação e aplicação da legislação tributária.

O momento em que se instaura a relação jurídica tem relevância para a determinação do conjunto de regras e princípios aplicáveis a um caso concreto, haja vista a possibilidade de ocorrência de eventos que se realizam instantaneamente, um ponto no tempo, ou, de forma diversa, durante um lapso temporal. Ainda, importante destacar desde já a possibilidade de alteração do regime jurídico aplicável ao longo do tempo. O princípio geral é no sentido de que deve incidir a lei ou o conjunto de normas vigentes durante a ocorrência dos eventos disciplinadores da hipótese (*tempus regit actum*).

A natureza de toda relação, segundo uma concepção causalista, é definida por seu **fundamento**, sua razão de ser mediata, e pelo seu **objeto**, que é o elemento material em torno do qual as pessoas se vinculam. Seus **efeitos** e consequências também podem constituir a sua natureza, de acordo com uma visão consequencialista.

No campo obrigacional privado a **prestação** do devedor, que é o **objeto** da relação, consistente sempre em uma ação humana, compreende um **dar**, um **fazer** ou **não fazer** algo, razão pela qual não se confunde com a **coisa** em que se especializa,[462] consoante o disposto no Título I, do Livro I, da Parte Especial do Código Civil (art. 233 a 285).

Caso descumprido o dever jurídico vinculado ao **fazer,** em suas duas modalidades não expressas em unidades monetárias, converte-se o objeto em uma prestação de **dar** o equivalente em pecúnia[463] a título de perdas e danos, caso o devedor culposamente der causa, ainda que não tenham as partes "cogitado do seu caráter econômico originário".[464]

A **relação jurídica tributária**, por sua vez, é multifacetada, na medida em que a mesma se constitui, de acordo com o disposto no Código Tributário Nacional (CTN), por três causas ou fundamentos distintos, abaixo descritos, e se desdobra nos três modais supracitados (dar, fazer ou não fazer), envolvendo, ao mesmo tempo, prestações de caráter patrimonial e pecuniário assim como outras de cunho não patrimonial.

O tributo e as prestações a ele vinculadas — essas últimas existentes para garantir a higidez e solidez do sistema[465] — caracterizam a **natureza pública** da relação tributária, o que determina a aplicabilidade de um regime jurídico diferenciado.

Conforme será examinado abaixo, a relação jurídica tributária pode possuir três **causas remotas**[466] distintas, de acordo com o art. 113 do CTN:

(1) o dever de pagar

(1.1) o tributo ou

(1.2) a penalidade expressa em moeda corrente, o que faz nascer uma relação de **caráter patrimonial**, qualificada como obri-

[462] PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil, 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p.2-5.

[463] SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro, 2002. Forense. Rio de Janeiro, 2002. p. 596. "Pecúnia — Do latim *pecunia*, de *ecus*, sempre foi empregado em sentido técnico do Direito ou da Economia, para designar o dinheiro ou a moeda. Dele, com a mesma significação, forma-se o pecuniário, para qualificar tudo o que concerne ao dinheiro ou à pecúnia."

[464] PEREIRA. Op. Cit. p.17. Daí a patrimonialidade da obrigação na seara privada, conforme será examinado a seguir.

[465] De fato, no mundo ideal não seria necessária a exigência de que o sujeito passivo cumprisse as denominadas obrigações acessórias, que em última instância objetivam garantir o correto pagamento dos tributos, nem a previsão de sanções objetivando desestimular ou coibir a possibilidade de infração.

[466] Em sentido diverso, pode ser considerado como a causa próxima ou imediata o fato concreto previsto abstratamente na norma jurídica ou a própria lei do ente político competente para instituir o tributo e regulamentá-lo por meio de seu poder legislativo.

gação de **dar** pela maior parte da doutrina e denominada de **principal** pelo CTN;

(2) a obrigação do sujeito passivo de realizar prestações positivas e negativas ("fazer" ou "não fazer"), de natureza **não patrimonial**, nomeada de obrigação **acessória** pelo mesmo *Codex,* as quais têm como objetivo precípuo garantir o correto cumprimento da obrigação **principal,** mas também possibilitam o controle de todo o sistema tributário pelo Fisco e, por fim,

(3) a relação constituída em função e em decorrência do **descumprimento** do dever de pagar o tributo (item 1.1) ou de realizar as prestações positivas e negativas anteriormente citadas (item 2).

A terceira modalidade de constituição da relação jurídica tributária somente ocorre no caso de infração imputável ao sujeito passivo da obrigação tributária, de natureza primariamente administrativa e de caráter sancionatório, a qual redundará, de acordo com o determinado em lei, em penalidade pecuniária de cunho patrimonial, consubstanciada em uma obrigação de dar, nos termos acima citados.

Saliente-se, ainda, que o descumprimento[467] da legislação tributária pode ter ou não implicações criminais, dependendo do enquadramento do fato em algum tipo penal[468] bem como de seus desdobramentos em âmbito administrativo[469] e judicial. Assim sendo, da mesma forma que o estudo jurídico da extrafiscalidade pressupõe a compreensão da correlação entre o denominado poder de polícia e o poder de tributar, a análise dessa terceira forma por meio da qual a relação jurídica tributária se constitui, requer o exame da interface entre esses poderes e o poder de punir.

Cumpre realçar que várias são as teorias que tentam explicar a essência ou a natureza da relação tributária, desde a sua qualificação como simples relação de poder, destituída de qualquer outra fundamentação, sendo a norma impositiva do tributo no Estado de Direito simples ordem sem a real natureza de lei[470], até as teses que incorporam estruturas e disciplinas do direito obrigacional privado para o Direito Tributário.

Pode-se ainda destacar aquela mais moderna, que vincula e estuda a relação jurídica tributária a partir do enfoque e perspectiva constitucional, malgrado também qualificá-la e defini-la como modalidade de obrigação *ex lege,* não obstante deslocar o foco e ênfase para o seu fundamento de validade, ao invés de se direcionar para o instrumento ou o veículo normativo por meio do qual se manifesta.

Alcides Jorge Costa[471] ao abordar o tema esclarece:

[467] Conforme destaca Ricardo Lobo Torres, "Inconfundíveis o poder de punir e o poder de tributar. Estremam-se pela natureza e objetivo. O poder de punir, atribuído ao Estado no pacto constitucional, destina-se a garantir a validade da ordem jurídica. O poder de tributar, restringindo a propriedade privada, procura garantir ao Estado o dinheiro suficiente para atender às necessidades públicas. Aproximam-se entretanto, por terem sede constitucional e por se constituírem no espaço aberto pela liberdade." In. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 231.

[468] A Lei nº 8.137/90 tipifica os crimes contra a ordem tributária e os artigos 168-A, 334 e 337-A do Código Penal tipificam, respectivamente, o crime de apropriação indébita previdenciária, os crimes de contrabando e descaminho e o de sonegação de contribuição previdenciária.

[469] O Supremo Tribunal editou a Súmula Vinculante nº 24 com o seguinte teor: "Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo". De fato, de acordo com a jurisprudência tradicional do STF, HC 81.611, HC 85185, HC 86120, HC 83353 e HC 85463, entre outros, falta justa causa para ação penal na hipótese de lançamento do tributo pendente de decisão definitiva em âmbito administrativo, ou seja, enquanto estiver em curso o contencioso administrativo não pode ser proposta a ação penal.

[470] Nesse sentido assevera Oto Mayer, citado por Ricardo Lobo Torres, que "o dever geral de o sujeito pagar impostos é uma fórmula destituída de sentido e valor jurídico". In. TORRES. Op. Cit. p. 231.

[471] COSTA, Alcides Jorge. Obrigação Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coordenador). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 191.

> Antes de se iniciar o estudo da obrigação tributária é útil ter em mente que, no Estado-Polícia, no qual o soberano tinha poder absoluto, o patrimônio público, chamado Fisco, foi concebido como um ente dotado de personalidade, sujeito às regras de Direito Privado e, portanto, aos tribunais comuns. Essa concepção protegia os cidadãos, pois lhes dava o direito de discutir, perante os tribunais comuns, as questões patrimoniais que pudessem ter com o Estado. Assim, nessas questões não havia mera submissão ao poder absoluto do soberano. Com o fim do Estado-Polícia e o advento do Estado de Direito, o que não aconteceu em todos os países ao mesmo tempo e que sucedeu por caminhos variados, a chamada doutrina do Fisco não podia mais prevalecer, por ter desaparecido o poder absoluto com o qual contrastava. Mas ainda era necessário proteger o contribuinte.
>
> Os administrativistas alemães da parte final do século XIX e início do século XX inclinavam-se por ver uma relação de poder entre o Estado e o contribuinte quando se tratava da cobrança de tributos. Da mesma forma, na Itália houve quem visse na relação tributária uma simples sujeição do contribuinte ao poder do Estado. Foi o caso de Orlando, que concebia as leis instituidoras de impostos como simples ordem, sem real natureza de lei. Foi também o caso de Lolini, cujos escritos a respeito datam de 1912 e 1920 e, mais tarde, Di Paolo. A reação a essa concepção veio por meio da assimilação da relação Estado-contribuinte à relação obrigacional, conceito haurido no Direito Privado. Dessa maneira, não prevaleceu a idéia de mera relação de poder, mas de uma relação obrigacional, na qual os sujeitos de encontram em pé de igualdade. Dessa forma, novamente o recurso a instituto do direito privado é utilizado como meio de proteção do contribuinte. Hoje a noção de obrigação tributária está tão arraigada que sua origem histórica é esquecida.

Na mesma linha, Hugo de Brito Machado[472] ressalta que a relação entre o Estado e as pessoas sujeitas à tributação não é uma simples relação de poder, mas uma relação jurídica de **natureza obrigacional**, pois:

> No Direito Tributário inegavelmente encontram-se as características do Direito Obrigacional, eis que ele disciplina, essencialmente, uma relação jurídica entre um sujeito ativo (fisco) e um sujeito passivo (contribuinte ou responsável), envolvendo uma prestação (tributo).

Ao explicitar essa doutrina, que conceitua o tributo como objeto de uma relação obrigacional criada por lei, isto é, que desloca o núcleo da definição da natureza da relação jurídica tributária para o **vínculo obrigacional**, em

[472] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 21 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Malheiros, 2002. p. 54.

vez do enfoque exclusivo na lei ou no poder que possibilita a sua imposição, Ricardo Lobo Torres[473] assevera e alerta que:

> O núcleo da definição passou a ser o vínculo obrigacional, pois a relação jurídica se firmava entre dois sujeitos — credor e devedor do tributo — que se subordinavam à lei em igualdade de condições. O tributo, portanto, tinha na lei a sua fonte ou causa, mas se definia principalmente em função do fato gerador que dava nascimento à obrigação tributária, nova estrela na constelação financeira (...). Corolário da tese central é a exacerbação formalista do poder tributário, com a sua redução ao momento legislativo, vedada à Administração qualquer parcela de discricionariedade; (...). A teoria da relação obrigacional trouxe, contudo, algumas perplexidades. Não explicava, diante da questão da soberania, como o Estado poderia, no ato de legislar, se colocar em relação de igualdade com o contribuinte. Além disso, confundia o plano da norma e da definição abstrata do fato gerador com o plano do contingente e da ocorrência do fato gerador (vide p. 240). Finalmente, afastava o fenômeno tributário de suas matrizes constitucionais, reduzindo-o ao campo da legislação ordinária e confundindo-o com outras figuras de direito privado, mercê de sua absorção na idéia de vínculo obrigacional."

Em linha de pensamento diversa, Alcides Jorge Costa enfatiza:

> A discussão sobre se a obrigação de direito privado e obrigação tributária se identificam ou diferem não é meramente acadêmica. Se há identidade, as normas de direito privado aplicam-se à obrigação tributária. Caso contrário, não se aplicam. A resposta a essa indagação é alcançada considerando-se existir, entre obrigações de direito privado e obrigação tributária, identidade estrutural, mas não funcional. Daí decorre que, em princípio, as normas legais concernentes à obrigação de direito privado aplicam-se à obrigação tributária, exceto se, à vista da diferença funcional, a aplicação não puder ou não dever ser feita. A isso se acrescente o óbvio: se a lei tributária contiver regras específicas (o que ocorre com freqüência em vista da diferença de função), aplicam-se estas e não as de direito privado. A obrigação tributária é uma obrigação ex lege. Que significa isso? A resposta liga-se à classificação das fontes das obrigações, assunto que tem sido, desde os juristas romanos, objeto de controvérsia ainda não pacificadas. Não interessa, aqui, aprofundar esse debate. Basta dizer que se chamam de fontes das obrigações os fatos que a produzem. A obrigação é uma relação jurídica e há de ter por fonte mediata sempre a lei. Mas não se fala em fonte

[473] TORRES. Op. Cit. p. 231 a 233.

> nesse sentido, porque, se o fizesse, não existiria qualquer dificuldade, uma vez que sempre haveria uma só fonte, a lei. Acontece que entre a lei abstrata e geral por natureza e a obrigação, relação jurídica particular, há sempre um fato, um ato ou uma situação jurídica a cuja a lei liga o nascimento da obrigação. Quando se fala de fonte da obrigação está se fazendo referência a esse fato, ato ou situação. É nesse contexto que se busca classificar as fontes das obrigações. Como foi dito, a matéria é controversa.

Após explicitar outras teses que enfatizavam o ato ou o procedimento administrativo de lançamento como o núcleo central da imposição, as quais fundamentam a relação jurídica tributária em teorias procedimentais, matéria que será examinada no último bloco deste curso, Ricardo Lobo Torres[474] esclarece que:

> A doutrina mais moderna e mais influente estuda a relação jurídica tributária a partir do enfoque constitucional e sob a perspectiva do Estado de Direito, estremando-a das relações jurídicas do direito privado: a sua definição depende da própria conceituação do Estado. Assim pensam, entre outros, K. Tipke e Birk na Alemanha e F. Escribano na Espanha.
>
> Claro que, apesar da abordagem constitucional do problema, a relação jurídica tributária continua a se definir como obrigação *ex lege*. Mas sua origem legal se complementa e se equilibra com os momentos ulteriores do exercício do poder de administrar e do poder de julgar as controvérsias surgidas da aplicação da lei, sem os quais não se forma, na vida real, o vínculo de direito. (...)
>
> A imbricação constitucional da relação tributária orienta a sua problemática para o campo das conexões entre a receita e os gastos públicos, dado importantíssimo na atual fase das finanças públicas. **A relação jurídica tributária, por outro lado, aparece totalmente vinculada pelos direitos fundamentais declarados na Constituição**. **Nasce, por força de lei, no espaço previamente aberto pela liberdade individual ao poder impositivo estatal**. (grifo nosso)

A relação jurídica tributária qualificada nos termos apontados por Ricardo Lobo Torres permitem, por um lado, (1) a **contenção do exercício do poder de tributar**, que já surge subordinado aos direitos e garantias fundamentais, o que confere relevância aos aspectos essenciais da **liberdade** do cidadão e da **segurança** jurídica visando neutralizar a superioridade da parte mais forte da relação, matéria a ser examinada a partir da Aula 15, quando se inicia o estudo das denominadas limitações constitucionais ao poder de tributar, e,

[474] TORRES. Op. Cit. p. 233.

ao mesmo tempo, (2) **afasta o formalismo normativista**, que limita e restringe de forma extremada e exacerbada a atuação e o papel do Estado Juiz na interpretação e aplicação do Direito e do Estado Administração no exercício dessas mesmas funções e, ainda, em especial, na realização de sua função normativa regulamentar.

Nesse momento é oportuno destacar que o enquadramento e a aplicação da disciplina jurídica das relações obrigacionais de direito privado às relações tributárias, sem temperamentos e adaptações, abrem amplo espaço ao cometimento de abusos por parte daqueles sujeitos passivos que praticam atos e negócios jurídicos sem o essencial propósito negocial.

Nesse passo, agindo com o objetivo único de evitar ou obstar[475] a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou de seus elementos constitutivos, não pagar impostos de acordo com as respectivas capacidades contributivas e em consonância com a desejável justiça fiscal entre aqueles que se encontram em situação econômica equivalente, o que sobrecarrega a carga tributária daqueles que não podem ou não se dispõem a praticar atos que visam exclusivamente à redução do ônus tributário.

A matéria é complexa e controvertida, haja vista a inquestionável necessidade de garantir igualdade material e justiça fiscal ao mesmo tempo em que seja também assegurada a adequada segurança jurídica, amplo estímulo e elevado grau de liberdade na escolha da melhor estrutura para o exercício da atividade econômica, razão pela qual a questão merece novas abordagens ao longo de todo o curso.

2. A ESTRUTURA DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA E OS ELEMENTOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL E ACESSÓRIA

Nos mesmos termos de qualquer outra relação jurídica, que une pessoas em face de um objeto, a relação jurídica tributária liga o sujeito ativo e o sujeito passivo em torno três espécies de prestações (dar, fazer ou não fazer ou tolerar algo), por três fundamentos distintos, conforme já salientado acima.

De acordo com o art. 113 do CTN, conforme já salientado, a relação jurídica tributária pode ter caráter patrimonial — ou não — e possuir como causas remotas: (1) o dever de pagar (1.1) o tributo ou (1.2) a penalidade de caráter pecuniário; (2) a obrigação de fazer ou não fazer, isto é, de realizar prestações positivas ou negativas de caráter não patrimonial, exigidas com o objetivo de garantir o adimplemento das prestações pecuniárias, ou (3) o descumprimento do dever de pagar o tributo (item 1.1) ou de realizar as prestações positivas e negativas anteriormente citadas (item 2).

A primeira forma em que se manifesta a relação jurídica tributária, que tem por objeto o dever de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária, é de-

[475] O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional utiliza a expressão ***dissimular***, dispositivo que para alguns doutrinadores representa verdadeira norma geral antielisiva enquanto para outros apenas a aplicação no campo tributário da vedação à simulação, tão conhecida no âmbito direito privado, matéria que será examinada ao longo do curso.

signada pelo §1º do artigo 113 do Código Tributário Nacional (CTN) como **obrigação principal**. A característica fundamental dessa primeira modalidade em que se consubstancia e se desdobra a relação jurídica tributária é a sua natureza patrimonial e pecuniária, atributos tanto (1) do pagamento do tributo, que é uma das formas de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, I, do CTN, como (2) do pagamento da penalidade expressa em unidades monetárias, seja ela decorrente de inadimplemento do dever de pagar o tributo como aquela incidente em função do descumprimento das denominadas obrigações acessórias, a serem abaixo explicitadas.

Dessa forma, de acordo com o CTN, a obrigação principal é gênero, que abrange duas espécies: o dever de pagar o tributo bem como a penalidade pecuniária. Nesse sentido, o conceito de **obrigação principal** não se confunde com aquele utilizado pelo próprio CTN[476] para definir o **tributo,** o qual não compreende a prestação pecuniária compulsória que constitua sanção de ato ilícito.

Ou seja, apesar de não se enquadrar no conceito do artigo 3º do CTN a **multa fiscal** é um dos objetos da obrigação principal, ao lado do pagamento do tributo, possuindo, ambos, portanto, caráter patrimonial e pecuniário, características essenciais da denominada obrigação principal.

Não obstante os distintos fundamentos de validade, do poder de punir e do poder de tributar, conforme salientado em nota acima, e apesar da multa fiscal não ser tributo, consoante o disposto no citado artigo 3º do CTN, a obrigação de pagar a penalidade pecuniária (a multa fiscal) possui natureza tributária.

Essa opção do CTN, uma aparente contradição, visa a submeter tanto a cobrança do tributo como a das multas ao mesmo regime jurídico tributário, seja a penalidade pecuniária exigível em decorrência do inadimplemento do dever de pagar o próprio tributo seja em função do descumprimento das denominadas obrigações acessórias, o que permite a aplicabilidade de diversas regras especiais aos denominados créditos fiscais.

A segunda modalidade em quê se constitui e desdobra a relação jurídica tributária tem natureza instrumental, viabilizadora do correto pagamento do tributo e da higidez do sistema tributário, denominada de obrigação acessória, pelo §2º do mesmo artigo 113 do CTN.

Incluem-se no conceito de obrigação acessória tanto as denominadas prestações positivas, assim qualificadas por consistir num fazer (ex: emitir a nota ou o cupom fiscal, preencher e encaminhar a declaração de rendimentos anualmente ou das operações e prestações realizadas, etc), como as obrigações de não fazer algo, designadas como prestações negativas (ex: não rasurar os documentos fiscais, a vedação de realizar importações proibidas, o que aproxima a relação jurídica tributária atinente ao imposto de importação ao poder de polícia expresso por meio da denominada pena de perdimento, a

[476] Dispõe o art. 3º do CTN: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada". Ricardo Lobo Torres entende que a Carta de 1988 constitucionalizou a definição fixada pelo CTN, não podendo a legislação infraconstitucional modificar o seu conceito, ressaltando o jurista, no entanto, que: "nem por isso se poderá considerá-la imune a complementações. A grande utilidade da definição consiste justamente em servir de pauta de interpretação para o conceito constitucional, pelo que necessita ela própria de interpretações e de contacto com outras definições e conceitos tributários. Ademais, a definição do nosso Código Tributário tem origem doutrinária, pois se baseou fundamentalmente em conceitos positivistas, inteiramente superados. E, ainda mais, apresenta o defeito imenso de se apegar ao critério de definir segundo o gênero próximo, sem atentar para as diferenças específicas: os elementos da compulsoriedade e da atividade vinculada, por exemplo, embora sejam essenciais à noção de tributo, pertencem a outras categorias de entrada, como os preços públicos e multas." In. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário.** Vol. IV. Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2007. p.22. Dessa forma, o artigo 3º não apresenta todos os elementos do tributo, apesar de todos aqueles por ele apontados serem essenciais.

proibição de transportar mercadorias sem os respectivos documentos fiscais, o dever de tolerar o exame em livros, arquivos e documentos comprobatórios da atividade econômica realizada etc).

Repise-se, ainda, que o não cumprimento da obrigação principal (deixar de pagar o tributo) assim como o inadimplemento pelo sujeito passivo de obrigação acessória (**não** emitir nota ou cupom fiscal, **não** escriturar os livros fiscais, **não** prestar as informações exigidas etc), impõe ao Fisco o dever de propor as penalidades cabíveis, por meio da lavratura do denominado auto de infração ou de notificação de lançamento de ofício[477], inclusive no que se refere àquela de natureza pecuniária prevista como sanção ao descumprimento da obrigação acessória.

Nessa hipótese não há espaço para a realização de juízo de conveniência e de oportunidade, característica dos atos discricionários, pois a atividade da Administração Tributária é plenamente vinculada à lei, nos termos do parágrafo único do artigo 142 do CTN, razão pela qual a causa motivadora da já citada terceira modalidade em que a relação jurídica tributária se constitui, de natureza sancionatória, pressupõe o descumprimento de alguma das prestações tributárias exigíveis, de natureza patrimonial e pecuniária (o pagamento do tributo) ou de caráter instrumental (obrigação acessória).

Pelo exposto, constata-se que essa terceira modalidade de constituição da relação jurídica tributária somente ocorre no caso de infração imputável ao sujeito passivo da obrigação tributária, de **natureza primariamente administrativa e de caráter sancionatório.**

Conforme já explicitado, a relação jurídica tributária, da mesma forma que as outras relações jurídicas constituídas por força de lei, surge quando ocorre na realidade concreta aquela hipótese genérica (indeterminada quanto às pessoas a que se dirige) e abstrata (indeterminação quanto aos casos a que se aplica) prevista na norma jurídica. Nesse sentido, a lei tributária estabelece (plano normativo tributário) determinado evento, por meio do qual se exterioriza capacidade econômica (patrimônio, renda ou consumo), como condição necessária e suficiente para constituir a relação, a qual se consubstancia e concretiza juridicamente caso verificada a sua ocorrência, o que pode ser: (1) uma **situação de fato;** ou (2) uma **situação jurídica**, a teor do artigo 116 do CTN.

A relevância da diferenciação entre as duas situações ("de fato" ou "jurídica") decorre dos diferentes momentos em que se considera ocorrido o fato gerador, isto é, "a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência", nos termos do artigo 114 do CTN, matéria a ser analisada na próxima aula.

A identificação temporal do fato gerador, o momento de sua ocorrência, é, por sua vez, essencial para determinar o regime jurídico (conjunto de regras e princípios — ex: alíquota, base de cálculo etc) aplicável à obrigação tributária

[477] O Código Tributário Nacional prevê nos seus artigos 147 a 150 três modalidades de lançamento: 1) ***lançamento por declaração*** (Art. 147 CTN); 2) ***lançamento de ofício*** (Art. 148 e 149), efetuado nas hipóteses descritas no artigo 145 c/c 149, abrangendo a revisão do lançamento anteriormente efetuado (Art. 149) e o arbitramento (Art. 148) e , por fim, 3) ***lançamento por homologação*** (Art. 150). A jurisprudência gaúcha, como será visto adiante, procurando adequar as modalidades de lançamento previstas no CTN, formuladas para a realidade brasileira das décadas de 60 e 70, à realidade do Brasil moderno, caracterizado por elevado números de contribuintes e grande velocidade na troca de informações e registros eletrônicos, prevê, também, na hipótese de imposto caracterizado por fato gerador periódico, consubstanciado em uma situação jurídica, uma outra sub-espécie de lançamento: ***"lançamento ¨direto¨, periódico e rotineiro"*** **(Apelação cível nº 70002607448- Relator: Des. Roque Joaquim Volkweiss — Primeira Câmara Cível- Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul)**

principal correspondente, haja vista a possibilidade de alteração da norma tributária ao longo do tempo.

De fato, o lançamento, que será objeto de análise no último bloco do curso, de acordo com o disposto no caput do artigo 144 do mesmo CTN, reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente a lei tributária disciplinadora seja modificada ou revogada (*tempus regit actum*), de modo que a identificação do momento em que ocorre o fato gerador é requisito à determinação do regime jurídico aplicável ao lançamento do tributo.

No que se refere à obrigação principal, parece-nos que se enquadra como **situação de fato**, aludida no inciso I, do citado artigo 116, por exemplo, "a comunicação", que é uma das hipóteses de incidência do ICMS estadual. Nesse sentido aponta Marco Aurélio Greco,[478] partindo do pressuposto de que o intérprete da Constituição não está vinculado a conceito previamente fixado pelo Direito Privado:

> [...] o conceito de 'comunicação' utilizado pela CF-88 **não é um conceito legal** (que se extraia de uma determinada lei), mas sim um **conceito de fato** (que **resulta da natureza do que é feito ou obtido**) (Os grifos não são do original)

Outras situações de fato também podem ser apontadas em nosso sistema tribuário, como a *"entrada"* de produtos estrangeiros em território nacional, situação que determina a incidência do imposto de importação, nos termos do artigo 19 do CTN; a "*circulação de mercadoria*", que ocorre em regra no momento da *"saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular"*, hipótese de incidência do ICMS, nos termos do artigo 12 da Lei Complementar nº 87/96; o *"faturamento"* da sociedade empresaria, hipótese de incidência da COFINS e do PIS, nos termos do artigo 195, I, "b" da CR-88, etc. Nesse sentido, aponta o Dicionário De Plácido e Silva, [479] ao definir as expressões *fatura*, *faturar* e *faturamento*.

Por outro lado, conforme apontado, a relação jurídica tributária também pode surgir com a ocorrência no mundo real daquele ato, fato, negócio ou situação **jurídica**[480] prévia e genericamente prevista em lei abstrata, constitucionalmente fundamentada, que juridiciza determinado evento, o qual, posteriormente, a **norma tributária**, por sua vez, identifica como manifestação de riqueza (capacidade contributiva).

Nesse caso, a lei tributária, em circunstâncias específicas por ela determinada, qualifica os mesmos atos, fatos, negócios ou situações jurídicas como hipóteses de incidência de tributo, o que faz nascer a relação tributária entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, como ocorre, por exemplo, na hipótese da

[478] GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000. p.136.

[479] SILVA. Op. Cit. p. 230. "**Fatura**. Do latim factura, de facere (fazer) significando feitio, quer indicar todo ato de fazer alguma coisa. Desse modo fatura e feitura equivalem-se, pois que ambos exprimem o ato ou ação de fazer ou executar alguma coisa. Fatura. Na técnica jurídico-comercial, no entanto, é especialmente empregado para indicar a relação de mercadorias ou artigos vendidos, com os respectivos preços de venda, quantidade e demonstrações acerca de sua qualidade e espécie, extraída pelo vendedor e remetida por ele ao comprador. A fatura, ultimando a negociação, já indica a venda que se realizou. Na técnica mercantil a fatura se distingue da conta-corrente, do pedido de mercadorias e das notas parciais. A fatura é o documento representativo da venda já consumada ou concluída, mostrando-se o meio pelo qual o vendedor vai exigir do comprador o pagamento correspondente, se já não foi paga e leva o correspondente recibo de quitação. E quando a venda se estabelece para o pagamento a crédito ou em prazo posterior, a fatura é elemento necessário para extração de duplicata mercantil, desde que caso de sua feitura obrigatória. (...) **Faturar**. Derivado de fatura, quer significar **o ato** de se proceder à extração ou formação da fatura, a que se diz propriamente de **faturamento**."

[480] BARROSO, Luis Roberto. **O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas**. 6. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2002. p. 81. Após apresentar a teoria tridimensional do Direito de Miguel Reale, aponta o professor fluminense: "As regras de direito, portanto, consistem na atribuição de efeitos jurídicos aos fatos da vida, dando-lhes um peculiar modo de ser. O direito elege determinadas categorias de fatos humanos ou naturais e qualifica-os juridicamente, fazendo-os ingressar numa estrutura normativa. A incidência de uma norma legal sobre determinado suporte

propriedade de determinados bens, situação jurídica ou instituto qualificado e disciplinado pelo Código Civil (ex: propriedade de um veículo automotor, de um imóvel predial territorial urbano ou de imóvel territorial na zona rural) ou a sua **transmissão causa mortis ou entre vivos, a título gratuito ou oneroso**, hipóteses também reguladas pelo mesmo *Codex* (ex: a transmissão da propriedade em decorrência de um fato natural causa mortis ou de um ato voluntário a título gratuito entre vivos fazem nascer a obrigação tributária relativamente ao ITCMD), etc.

Nessas hipóteses, a lei tributária se utiliza de situações previamente qualificadas e disciplinadas pelo ordenamento jurídico não fiscal para identificar e caracterizar o fato gerador da obrigação, o que, como visto, é essencial para a definição do seu aspecto temporal, o qual, por sua vez, fundamenta a mencionada fixação do regime jurídico aplicável (*tempus regit actum*).

Com o surgimento da **relação jurídica**, por força da ocorrência do fato gerador, nasce a correspondente **obrigação tributária**[481], a qual possui múltiplas significações possíveis segundo a doutrina.[482] Em termos gerais, é possível identificar duas grandes linhas de pensamento, com variantes em relação aos seus desdobramentos, tanto na seara privada como pública.

A primeira, em acepção ampla, fundamenta-se na dicotomia entre o **direito** de um lado e a **obrigação** de outro, razão pela qual, conforme ensina o professor Washington de Barros Monteiro[483]:

> Direito e obrigação constituem realmente, os dois lados da mesma medalha, o direito é o avesso do mesmo tecido. Sob esse aspecto, numa imagem feliz, houve quem afirmasse que as obrigações são como as sombras que os direitos projetam sobre a vasta superfície do mundo.

Ressalta o mesmo autor, no entanto, que sob o ponto de vista técnico, no âmbito do Direito Obrigacional, o seu conceito é diverso, e após salientar a existência de vários sentidos e características, conclui que "efetivamente, **obrigação é a relação jurídica** de caráter transitório"[484], já que não pode "ocorrer a perpetuidade", mas sempre estabelecida "entre duas pessoas, credor e devedor", razão pela qual tem natureza pessoal, com a peculiaridade de, no caso de inadimplemento, "induzir responsabilidade patrimonial do devedor" [485], já que o objeto da obrigação — a prestação — "há de ser sempre suscetível de aferição monetária; ou ela tem fundo econômico, pecuniário, ou não é obrigação, no sentido técnico legal".

Ao lado do duplo sujeito (elemento subjetivo) e do objeto (elemento material — prestação de dar, fazer ou não fazer), o **vínculo jurídico** comporia o terceiro elemento essencial da obrigação, posto unir os dois sujeitos em torno ou por causa da **prestação,** e fixar, ao mesmo tempo, o **dever** de a pessoa obrigada cumprir ou realizar a prestação (*debitum*), bem como estabelecer a

fático converte-o em um fato jurídico. Identificam-se, por conseguinte, como realidades próprias e diversas o mundo dos fatos e o mundo jurídico. Os fatos jurídicos resultantes de uma manifestação de vontade denominam-se atos jurídicos. Cifrando o objeto de nosso estudo, tem-se que os atos jurídicos — e, *ipso facto*, os atos normativos de todo grau hierárquico — comportam análise científica em três planos distintos e inconfundíveis: o da existência, o da validade e o da eficácia."

[481] Nos termos a seguir salientados, parte da doutrina entende que o surgimento da obrigação tributária dependeria da pratica de um ato complementar, o denominado lançamento do tributo, fundamentando-se na premissa de que caso a obrigação existisse seria possível pagá-la desde o seu nascimento, sem a necessidade da pratica de qualquer outro ato. Em contraposição a doutrina majoritária entende que obrigação tributária que nasce com o surgimento da relação jurídica tributária encontra-se em sua fase ilíquida, ou seja, a obrigação já existiria, mas pendente de liquidação para tornar o crédito tributário exigível.

[482] Sobre o assunto vide, entre outros: AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.p. 243-245; COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2009. pp. 172-177.

[483] MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil. Direito das Obrigações**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1975. p. 3.

[484] MONTEIRO. Op. Cit. p.8.

[485] MONTEIRO. Op. Cit. p.9.

sua **responsabilidade**, em caso de inadimplemento (*obligatio*), isto é, a submissão de seu patrimônio como garantia de última instância.

Nesse sentido a **obrigação**, estabelecida entre o devedor e o credor, seria, para o Washington de Barros Monteiro [486], **a própria relação jurídica**, **sempre de caráter patrimonial**, transitória, cujo objeto consistiria em uma prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, sendo o patrimônio do devedor a garantia do seu adimplemento. Percebe-se, desde já, que a obrigação assim qualificada, inviabiliza ou pelo menos causa perplexidade diante do que se disse anteriormente quanto ao determinado pelo CTN (no artigo 113), especificamente no que se refere aos denominados deveres instrumentais do contribuinte (ex: a emissão da nota fiscal etc.), posto qualificá-los como **obrigações** — tributárias acessórias —, apesar da não possuírem caráter patrimonial nem serem expressas em unidades monetárias.

Inúmeros autores[487], contudo, apesar de mantida a patrimonialidade e a estrutura dos elementos constitutivos, dissociam o conceito de relação daquele aplicável à obrigação, ao caracterizá-la, a obrigação, como **vínculo jurídico**, fundamentando o argumento a partir da etimologia da palavra:

> O recurso à etimologia é bom subsídio: obrigação, do latim *ob* + *ligatio*, contém uma idéia de vinculação, de liame, de cerceamento da liberdade de ação, em benefício de pessoa determinada ou determinável (...)
>
> É certo que alguns se insurgem contra o laço ou o vínculo, ali referido, preferindo substituir-lhe "relação ou situação jurídica". Inevitável retorno faz, entretanto, sentir na obrigação a idéia de vinculação, acentuada nas Institutas: (...) obrigação é o vínculo jurídico ao qual nos submetemos coercitivamente, sujeitando-nos a uma prestação (...) A predominância do *vinculum iuris* é inevitável. Cremos que as tentativas de substituí-lo pela idéia de relação não passam de anfibologia, já que na própria relação obrigacional ele revive (...)
>
> Também nós, procurando um meio sucinto, definimo-la, sem pretensão de originalidade, sem talvez elegância do estilo e sem ficarmos a cavaleiro das críticas: **obrigação é o vínculo jurídico** em virtude do qual uma pessoa pode exigir de outra uma **prestação economicamente apreciável**.(...)
>
> Por outro lado, e numa segunda ordem de idéias, a vida social conhece números atos cuja realização é indiferente ao direito. Se a obrigação pudesse ter por objeto prestação não-econômica, faltaria uma separação nítida entre ela e aqueles atos indiferentes, e é precisamente a pecuniariedade que extrema a obrigação em sentido técnico daqueles deveres que o direito institui, numa órbita diferente, como *exempli gratia*, a fidelidade recíproca dos cônjuges, imposta pela lei, porém exorbitante da noção de obrigação.

[486] MONTEIRO. Op. Cit. p.3-10.

[487] PEREIRA, Op. Cit. p.2-5 e 17.

Caracterizada como a própria **relação jurídica**, como visto anteriormente, ou como o **vínculo jurídico**, a obrigação de natureza **privada** sempre gira em torno de uma prestação de **caráter patrimonial** passível de ser expressa em unidades monetárias.

Portanto, pode-se concluir que, ou o CTN qualifica indevidamente o dever instrumental como **obrigação acessória**, posto envolver exigência **não patrimonial**, ou, em sentido diverso, não há vinculação necessária entre o conceito de obrigação atribuído pelo direito privado àquele aplicável na seara tributária, haja vista que no direito tributário a patrimonialidade não consubstancia elemento ou requisito necessário à constituição do vínculo obrigacional, seja por que: (**1**) a Constituição da República de 1988, fundamento de validade de todo ordenamento jurídico, por meio de seu artigo 146, III, "b", autorizou a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre "obrigação tributária", e o CTN definiu o instituto para efeitos tributários de forma distinta daquele construído no campo privado, ou (**2**) pelo fato de que a obrigação não constitui uma categoria jurídica axiomática da Teoria Geral do Direito, aplicável a todos os seus ramos indistintamente, mas sim um instituto cujas características e contornos são fixados pelo próprio Direito positivo em cada circunstância específica. Essa questão é controvertida na seara tributária, conforme identifica Regina Helena Costa[488]:

> Lembraremos primeiro, os ensinamentos da doutrina que leva em consideração as construções teóricas laboradas no âmbito do Direito Civil, a qual salienta a patrimonialidade do vínculo obrigacional. Assim é que, invocando a clássica lição civilista, "obrigação é o vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa pode exigir de outra uma prestação economicamente apreciável.
>
> De acordo com tal ótica, pode-se vislumbrar, no âmbito tributário, duas espécies de relações jurídicas.
>
> A primeira delas é a *relação jurídica obrigacional ou obrigação tributária*, consubstanciada no vínculo abstrato que surge pela imputação normativa, mediante o qual o sujeito ativo ou credor — o Fisco — pode exigir do sujeito passivo ou devedor — o contribuinte — uma prestação de cunho patrimonial denominada tributo.
>
> A segunda modalidade de relação jurídica *é a relação de cunho não obrigacional*, vale dizer, o vinculo abstrato que surge pela imputação normativa mediante o qual o sujeito ativo ou o Fisco pode exigir do sujeito passivo ou contribuinte uma prestação consistente na realização de um comportamento, positivo ou negativo, destinado a assegurar o cumprimento da obrigação tributária. Essa modalidade de relação jurí-

[488] COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário:** Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2009. pp. 172-177.

> dica diz com expedientes destinados à fiscalização da conduta dos contribuintes, mediante a imposição de deveres instrumentais ou formais.
>
> José Souto Maior Borges, no entanto, não vê desse modo os vínculos existentes em matéria tributária, construindo doutrina distinta. Ensina que a obrigação não constitui uma categoria lógico-jurídica, mas jurídico-positiva, e, portanto, incumbe ao direito positivo definir os requisitos necessários à identificação de um dever jurídico qualquer como sendo um dever obrigacional. Daí que a patrimonialidade será ou não um requisito da obrigação, conforme esteja pressuposta ou não em norma de direito obrigacional. Segundo seu raciocínio, portanto, a obrigação é um dever jurídico tipificado no Código Tributário Nacional e, assim, terá o perfil que este traçar, não cabendo aplicar-se o regime jurídico das obrigações em outros quadrantes do Direito, revestidas que estão das características próprias desses domínios, como é o caso, por exemplo, da patrimonialidade. Revendo a orientação que vínhamos adotando, entendemos que tal pensamento expressa de modo mais adequado o modo pelo qual o direito positivo trata da obrigação tributária. (...) Lembre-se, também, não incidir na hipótese a vedação contida no art. 110, CTN, segundo a qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente pela Constituição da República, uma vez que o texto fundamental não utiliza o conceito de obrigação apenas com o perfil que lhe atribui o direito privado.

De fato, consoante o disposto no artigo 110 do CTN, pode o Direito Tributário alterar o conceito de obrigação porventura cristalizado no Direito Privado, considerando que o mesmo não foi utilizado, expressa ou implicitamente, pelas leis tributárias dos entes políticos para limitar ou definir competências tributárias, conforme se extrai do dispositivo por meio de uma interpretação *a contrario sensu*.

Nesse passo, pode-se concluir que o CTN, com fundamento no indigitado artigo 146, III, "b" da CR-88, utiliza a expressão **obrigação** como gênero, podendo a relação jurídica e, por conseguinte, o vínculo obrigacional tributário, assumir caráter patrimonial ou não patrimonial. No primeiro caso o objeto da prestação é o pagamento de tributo ou a penalidade pecuniária (obrigação principal), nos termos do citado artigo 113, §1º, do CTN, já na segunda hipótese trata-se de ato comissivo ou omissivo, prestações positivas ou negativas (fazer ou não fazer), denominada de obrigação acessória.

Assim sendo, as expressões obrigação principal e obrigação acessória são utilizadas de formas distintas se comparados os seus conteúdos e conseqüências no âmbito do Direito Privado Obrigacional e do Direito Tributário.

Para os civilistas, a coisa acessória pressupõe a existência de uma principal, e aquela sempre segue o destino dessa última ("o acessório segue o principal"). Caso determinada obrigação principal seja nula, na seara privada, o mesmo destino é reservado à respectiva cláusula penal, expressão da multa exigível, pois se não há obrigação principal ou esta é nula, não subsiste a obrigação acessória a ela correlata.

Em Direito Tributário, de forma diversa, a penalidade pecuniária, inclusive os seus consectários, juros (moratórios ou não) e a correção monetária, ao lado do próprio tributo exigível, é considerada obrigação tributária principal, assim qualificada tão somente por ser sempre obrigação de dar dinheiro. Portanto, o simples descumprimento de uma obrigação acessória, a ensejar a lavratura de auto de infração e a cobrança de multa fiscal, pode dar nascimento à obrigação principal, a qual compreende, também, a penalidade pecuniária. Nesse sentido, a qualificação de determinada obrigação tributária como principal depende apenas de sua natureza pecuniária e patrimonial.

De fato, da mesma forma que a obrigação principal pode nascer direta e exclusivamente em função do inadimplemento do dever de cumprir a obrigação acessória, a exigibilidade desta pode nascer independentemente da existência de obrigação principal que lhe dê causa, razão pela qual o CTN distingue, nos artigos 114 e 115, o fato gerador da obrigação principal daquele a ensejar o nascimento da obrigação acessória.

Essa última hipótese mencionada, de exigibilidade de obrigação acessória desvinculada e independente de obrigação principal ocorre, por exemplo, no caso de **imunidade**. Nesse caso não há dever jurídico da pessoa imune pagar tributo, pois o mesmo não chega a existir, haja vista não haver hipótese de incidência ou fato gerador para fazer nascer obrigação principal.

No entanto, o §1º do artigo 9º do CTN[489] determina a indispensabilidade do cumprimento das obrigações acessórias assecuratórias do cumprimento de obrigações tributárias por terceiro, isto é, pode haver exigibilidade do adimplemento de obrigação acessória por parte da pessoa imune sem que haja a correspondente obrigação principal para a mesma pessoa — o acessório não segue necessariamente o principal. Nessa linha aponta o Supremo Tribunal Federal tem se posicionado no conforme revela a decisão no RE 250844 veiculada no Informativo STF nº 668 de 28 de maio a 1º de junho de 2012:

> Exigir de entidade imune a manutenção de livros fiscais é consentâneo com o gozo da imunidade tributária. Essa a conclusão da 1ª Turma ao negar provimento a recurso extraordinário no qual o recorrente alegava que, por não ser contribuinte do tributo, não lhe caberia o cumprimento de obrigação acessória de manter livro de registro do ISS e autorização para a emissão de notas fiscais de prestação de serviços — v. Informativo 662. Na espécie, o Tribunal de origem entendera

[489] Analogamente, relativamente ao dever de cumprir a obrigação acessória, prevê o parágrafo único do artigo 175 no que se refere à isenção, a qual, no entanto, diversamente da imunidade, é tratada pelo CTN como hipótese de exclusão do crédito tributário, ou seja, em tese haveria o nascimento da relação jurídica e da obrigação tributária, assim como a constituição e a suspensão do crédito tributário.

que a pessoa jurídica de direito privado teria direito à imunidade e estaria obrigada a utilizar e manter documentos, livros e escrita fiscal de suas atividades, assim como se sujeitaria à fiscalização do Poder Público. Aludiu-se ao Código Tributário Nacional ("Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:... III — manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão"). O Min. Luiz Fux explicitou que, no Direito Tributário, inexistiria a vinculação de o acessório seguir o principal, porquanto haveria obrigações acessórias autônomas e obrigação principal tributária. Reajustou o voto o Min. Marco Aurélio, relator.

RE 250844/SP, rel. Min. Marco Aurélio, 29.5.2012. (RE-250844)

Hugo de Brito Machado[490] sintetiza as diversas etapas entre a criação do tributo e o nascimento da obrigação tributária, bem como o problema de sua natureza jurídica, nos seguintes termos:

A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em Direito Tributário denomina-se fato gerador, ou fato imponível, nasce a relação tributária, que compreende o dever de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o direito do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária). O dever e o direito (no sentido de direito subjetivo) são efeitos da incidência da norma. A obrigação tributária pode ser principal ou acessória. O objeto da obrigação tributária principal, vale dizer, a prestação à qual se obriga o sujeito passivo, é de natureza patrimonial. É sempre uma quantia em dinheiro. Na terminologia do Direito privado diríamos que a obrigação principal é uma obrigação de dar. Obrigação de dar dinheiro, onde dar obviamente não tem sentido de doar, mas de adimplir o dever jurídico. O objeto da obrigação acessória é sempre não patrimonial. Na terminologia do Direito privado diríamos que a obrigação acessória é uma obrigação de fazer. Fazer em sentido amplo (...)

Quanto ao objeto, as obrigações em geral podem ser de dar e de fazer, compreendidas nestas últimas as positivas e negativas, isto é, as obrigações de fazer, não fazer e tolerar. Esta é a classificação feita pela doutrina privatista. A obrigação tributária principal corresponde a uma obrigação de dar. Seu objeto é o pagamento do tributo, ou da penalidade pecuniária. Já as obrigações acessórias correspondem a obrigações de fazer (emitir uma nota fiscal, por exemplo), de não fazer (não re-

[490] MACHADO. Op. Cit. p.109-113.

ceber mercadoria sem a documentação legalmente exigida), de tolerar (admitir a fiscalização de livros e documentos). Mas é conveniente lembrar o que se disse sobre o conceito de obrigação tributária e de sua distinção do crédito tributário. A rigor, o que corresponde a uma obrigação de dar do direito obrigacional comum é o crédito tributário. Tem-se, portanto, dificuldade na determinação da natureza jurídica da obrigação tributária, que na verdade assume característica incompatível com os moldes do Direito Privado. Não chega a ser uma obrigação, em rigoroso sentido jurídico privado, mas uma situação de sujeição do contribuinte, ou responsável tributário, que corresponde ao direito postetativo do fisco de efetuar o lançamento. Quem admitir esse raciocínio dirá que a obrigação tributária, quer principal ou acessória, e simples situação de sujeição. Quem preferir ficar com o pensamento geralmente difundido nos compêndios da matéria dirá que a obrigação tributária principal e obrigação de dar, enquanto a acessória é obrigação de fazer, não fazer e tolerar.

Destaque-se que a doutrina em geral ao se referir ao plano normativo denomina o evento previsto de forma genérica e abstrata de **hipótese de incidência** e, de forma diversa, a situação já ocorrida no mundo dos fatos como **fato gerador da obrigação tributária**. O CTN, por outro lado, não estabelece aludida diferenciação, utilizando-se a mesma expressão, "fato gerador", em ambos os sentidos. De forma gráfica pode-se sintetizar a questão nos seguintes termos:

Constituição – confere competência tributária ao ente federado
Lei tributária do ente político competente juridiciza o fato subjacente (fato econômico, natural etc) ou confere efeitos tributários ao ato, fato, negócio ou situação jurídica. Surge a possibilidade da relação – hipótese de incidência(plano normativo)
Com a ocorrência da hipótese de incidência no mundo real constitui-se a RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA
SUJEITO ATIVO
Fazenda Pública!
Nasce a OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA
Vínculo jurídico que une os sujeitos em torno de um objeto
SUJEITO PASSIVO
(Contribuinte ou responsável)
Objeto é a "Prestação"
Pecuniária (dar) ou
Não Pecuniária (Fazer ou não)

Importante destacar que a lei, expedida pelo Poder Legislativo, deve prever e disciplinar os denominados elementos da obrigação tributária, os quais se subdividem em dois grandes grupos: os **subjetivos** e os **objetivos**.

Constituem **elementos objetivos da obrigação tributária** o **fato gerador** (ou hipótese de incidência), a **base de cálculo** e a **alíquota**, todos essenciais à identificação da existência ou não da relação jurídica tributária bem como para determinar o *quantum* devido. Esses elementos, conforme será examinado na próxima aula, devem estar necessariamente disciplinados em lei expedida pelo parlamento, em caráter formal e material (art. 97 do CTN).

Os sujeitos da relação jurídica tributária, aqueles que ocupam os dois pólos da relação, são qualificados pelo CTN, respectivamente, como **sujeito ativo** (artigo 119), o qual pode exigir a prestação pecuniária e não pecuniária e tem o dever de manter sigilo das informações a que tem acesso (artigo 198 do mesmo CTN), e o **sujeito passivo**[491]**,** (artigo 121 a 138), o qual deve cumprir com as prestações pecuniárias exigidas e disciplinadas em lei e, também, com aquelas não pecuniárias, já apresentadas e denominadas de obrigações acessórias ou deveres instrumentais, as quais são fixadas na **legislação tributária**[492], conceito mais amplo do que o de lei em sentido formal. Nesse sentido já firmou jurisprudência o Superior Tribunal de Justiça ao decidir o Resp 724779:

> REsp 724779 / RJ. RECURSO ESPECIAL. 2005/0023895-8
> **Relator(a)** Ministro LUIZ FUX (1122)
> **Órgão Julgador** T1 — PRIMEIRA TURMA
> **Data do Julgamento** 12/09/2006
> **Data da Publicação/Fonte** DJ 20/11/2006 p. 278
> **Ementa**
> TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONSOLIDAÇÃO DE BALANCETES MENSAIS NA DECLARAÇÃO ANUAL DE AJUSTE. CRIAÇÃO DE DEVER INSTRUMENTAL POR INSTRUÇÃO NORMATIVA. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE **TRIBUTÁRIA.** COMPLEMENTAÇÃO DO SENTIDO DA NORMA LEGAL.
> 1. A Instrução Normativa 90/92 não criou condição adicional para o desfrute do benefício previsto no art. 39, § 2º, da Lei 8.383/91, extrapolando sua função regulamentar, mas tão-somente explicitou a forma pela qual deve se dar a demonstração do direito de usufruir dessa prerrogativa, vale dizer, criando o dever instrumental de consolidação dos balancetes mensais na declaração de ajuste anual.

[491] Conforme será estudado posteriormente, o sujeito passivo é qualificado como gênero pelo CTN que compreende duas espécies: o contribuinte, o qual possui relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária, e o responsável, a quem a lei atribui o dever de cumprir com as prestações, apesar de não realizar pessoalmente o ato, fato, negócio ou situação jurídica descrita na norma como ensejadora da exigência do tributo, pois pratica ou se enquadra, apenas, no evento descrito na norma como caracterizador da sujeição passiva indireta. Essa matéria será examinada ao longo do curso.

[492] O conceito de legislação tributária, a teor do artigo 96 do CTN, abrange além das leis em sentido formal também os atos administrativos normativos, como os decretos do chefe do Poder Executivo e as normas complementares.

2. Confronto entre a interpretação de dispositivo contido em lei ordinária — art. 39, §2º, da Lei 8.383/91 — e dispositivo contido em Instrução Normativa — art. 23, da IN 90/92 —, a fim de se verificar se este último estaria violando o princípio da legalidade, orientador do Direito Tributário, porquanto exorbitante de sua missão regulamentar, ao prever requisito inédito na Lei 8.383/91, ou, ao revés, apenas complementaria o teor do artigo legal, visando à correta aplicação da lei, em consonância com o art. 100, do CTN.

3. É de sabença que, realçado no campo tributário pelo art. 150, I, da Carta Magna, o princípio da legalidade consubstancia a necessidade de que a lei defina, de maneira absolutamente minudente, os tipos tributários. Esse princípio edificante do Direito Tributário engloba o da tipicidade cerrada, segundo o qual a lei escrita — em sentido formal e material — deve conter todos os elementos estruturais do tributo, quais sejam a hipótese de incidência — critério material, espacial, temporal e pessoal —, e o respectivo conseqüente jurídico, consoante determinado pelo art. 97, do CTN,

4. A análise conjunta dos arts. 96 e 100, I, do Codex Tributário, permite depreender-se que a expressão "**legislação tributária**" encarta as normas complementares no sentido de que outras normas jurídicas também podem versar sobre tributos e relações jurídicas a esses pertinentes. Assim, consoante mencionado art. 100, I, do CTN, integram a classe das normas complementares os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas — espécies jurídicas de caráter secundário — cujo objetivo precípuo é a explicitação e complementação da norma legal de caráter primário, estando sua validade e eficácia estritamente vinculadas aos limites por ela impostos.

5. É cediço que, nos termos do art. 113, § 2º, do CTN, em torno das relações jurídico-**tributárias** relacionadas ao tributo em si, exsurgem outras, de conteúdo extra-patrimonial, consubstanciadas em um dever de fazer, não-fazer ou tolerar. São os denominados deveres instrumentais ou **obrigações acessórias,** inerentes à regulamentação das questões operacionais relativas à tributação, razão pela qual sua regulação foi legada à "**legislação tributária**" em sentido lato, podendo ser disciplinados por meio de decretos e de normas complementares, sempre vinculados à lei da qual dependem.

6. In casu, a norma da Portaria 90/92, em seu mencionado art. 23, ao determinar a consolidação dos resultados mensais para obtenção dos benefícios da Lei 8.383/91, no seu art. 39, § 2º, é regra especial em relação ao art. 94 do mesmo diploma legal, não atentando contra a legalidade mas, antes, coadunando-se com os artigos 96 e 100, do CTN.

7. Deveras, o E. STJ, quer em relação ao SAT, IOF, CSSL etc, tem prestigiado as portarias e sua legalidade como integrantes do gênero **legislação tributária,** já que são atos normativos que se limitam a explicitar o conteúdo da lei ordinária.

Recurso especial provido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Denise Arruda, José Delgado e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator. Sustentou oralmente a Dra. MONICA ALBUQUERQUE DE OLIVEIRA, pela parte recorrida.

Assim sendo, a expressão "legislação tributária" é abrangente, compreendendo, não apenas a lei em sentido formal, expedida pelo Poder Legislativo, de acordo com o processo legislativo constitucionalmente previsto para disciplinar as relações jurídicas em geral, mas também o regulamento e demais atos normativos expedidos pela própria Administração Tributária que compõe o Poder Executivo. Dessa forma, a expressão **lei tributária** corresponde à **lei em sentido formal**, ao passo que o termo **legislação tributária** corresponde ao conceito amplo de **lei em sentido material**, isto é, engloba também o ato administrativo normativo, o qual dispõe sobre relações jurídicas em caráter genérico e abstrato, sem determinação das pessoas ou de caso específico a que se aplica, ao contrário do ato de efeitos concretos.

A qualificação de determinada relação como tributária — ou não — tem relevância sob diversos aspectos, conforme já destacado na aula pertinente às receitas públicas, pois define o regime jurídico aplicável ao caso concreto. O **tributo,** receita pública derivada, submete-se a um regime jurídico especial que o diferencia daquele aplicável às receitas públicas de natureza meramente contratual (pagamento de preço público ou tarifa), em especial no que se refere à natureza e espécie de ato necessário para aumentar ou reduzir a carga ou o preço da exigência (se qualificada como tributo exige-se a edição de lei, em cumprimento ao princípio constitucional da legalidade), aos prazos de ações de cobrança (prazo prescricional etc.), a disciplina da execução (aplicabilidade ou não da Lei nº 6.830/80 — Lei de Execução Fiscal) etc.

AULA 18: FATO GERADOR E HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA: ELEMENTOS

ESTUDO DE CASO (RESP 734.403/RS E, EM OUTRO SENTIDO, RESP 1203236 RESP /RJ E 1.184.354 — RS)

Na qualidade de do Juiz, você se depara com o seguinte caso: o contribuinte "A" celebrou um contrato de venda de cigarros ao contribuinte "B". Contudo, após a saída dos cigarros do estabelecimento comercial de A, a carga foi roubada, ou seja, o contribuinte comprador não recebeu qualquer mercadoria. Por tal motivo, o contribuinte A deixou de pagar o IPI e ajuizou uma ação para discutir a tese de que não houve fato gerador, por não ter havido a formalização de uma operação mercantil. Como você decidiria?

1. FATO GERADOR E SEUS ASPECTOS

Eis o disposto no Código Tributário Nacional sobre o fato gerador da obrigação tributária:

> Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.
>
> Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

A obrigação tributária, estudada na aula passada, surge em razão de fato previamente descrito em lei, cuja ocorrência faz nascer o dever de pagar o tributo (obrigação principal) ou de cumprir deveres instrumentais (obrigação acessória).

A expressão "fato gerador"é criticada por boa parte dos doutrinadores, como, por exemplo, Alfredo Augusto Becker, quem propõe "hipótese de incidência" para designar a descrição legal e "hipótese de incidência realizada" para o acontecimento concreto.

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho[493] não mostra simpatia pela expressão "fato gerador", dispondo que a regra-matriz de incidência tributária consiste nos elementos mínimos que podemos extrair da norma que regula determinado tributo para sabermos: (i) qual fato dará ensejo à obrigação de pagar o tributo (**fato gerador**), bem como onde e quando ele deve ocorrer e (ii) quais serão os termos da obrigação tributária, ou seja, de que forma o tributo será cobrado e pago.

[493] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

A regra-matriz de incidência tributária demonstra, portanto, como se dará a incidência da norma que regula determinado tributo sobre fatos ocorridos concretamente. Assim como toda norma que prevê uma regulação de conduta, a regra-matriz de incidência tributária é composta por duas partes:

> (i) uma **hipótese**, na qual estará previsto um fato com conteúdo econômico (inserido em determinado espaço e tempo) e
>
> (ii) uma **consequência** caso o fato descrito na hipótese ocorrer no mundo real. Tendo em vista que tratamos de norma de incidência de tributo, esta consequência será a **obrigação tributária**, ou seja, o dever de pagar determinado tributo, como visto na aula anterior.

Ainda segundo as lições de Paulo de Barros Carvalho[494], a regra jurídica tem a estrutura de um juízo hipotético condicional, qual seja: enquanto a hipótese descreve um fato de possível ocorrência, a consequência prescreve uma relação jurídica em que a conduta vem regulada sob a forma de uma obrigação, uma proibição ou uma permissão.

Assim, a regra-matriz de incidência tributária tem por função definir a incidência do tributo, descrevendo fatos, estipulando os sujeitos da relação e os termos que determinam a dívida.

Amílcar de Araújo Falcão[495] (doutrina minoritária) conceitua fato gerador como o fato, conjunto de fatos ou estado de fatos a que o legislador vincula o nascimento da obrigação tributária de pagar o tributo determinado, ou seja, o fato gerador da obrigação tributária é uma circunstância na vida do contribuinte eleita pela lei, apta a gerar uma obrigação tributária. O fato gerador tem que ser, necessariamente, um fato econômico de relevância jurídica, não bastando ser apenas um fato jurídico.

Sob a égide do pensamento de Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.[496], fato gerador da obrigação principal "é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Assim, a lei refere-se de forma genérica e abstrata a uma situação como hipótese de incidência do tributo, correspondendo à obrigação tributária abstrata".

Para Ricardo Lobo Torres, "fato gerador é a circunstância da vida — representada por um fato, ato ou situação jurídica — que, definida em lei, dá nascimento à obrigação tributária".[497]

Luciano Amaro[498], discursando sobre a plurivocidade das conceituações doutrinárias no que tange às expressões fato gerador ou fato gerador da obrigação tributária, esclarece que:

> Fato gerador da obrigação tributária [...] identifica o momento do nascimento (geração) da obrigação tributária (em face da prévia qualifi-

[494] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

[495] Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6. ed. rev. e atual. pelo Prof. Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 2.

[496] ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Tributário**. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 499.

[497] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 11. ed. atual. até a publicação da Emenda Constitucional n. 44, de 30.6.2004. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 239.

[498] O autor colaciona a posição de juristas que criticam acidamente tais expressões, como Alfredo Augusto Becker, para quem o fato gerador nada gera a não ser confusão intelectual; da mesma forma, Alberto Xavier censura tal nomenclatura esclarecendo que se trata de mera problemática terminológica sem alcance de fundo; assim como Paulo de Barros Carvalho, que prefere utilizar a designação "fato jurídico tributário", a par das expressões "fato imponível" e "hipótese tributária". Cf. AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. pp. 283-288..

> cação legal daquele fato). Justamente porque a lei há de preceder o fato (princípio da irretroatividade), a obrigação não nasce à vista apenas da regra legal; urge que se implemente o fato para que a obrigação seja gerada. [...] sem embargo das críticas que tem sofrido, não vemos razão para proscrever a expressão fato gerador da obrigação tributária ou fato gerador do tributo como apta para designar o acontecimento concreto (previamente descrito na lei) que, com sua simples ocorrência, dá nascimento à obrigação tributária. A expressão parece-nos bastante feliz e expressiva.

De toda forma, nota-se que o ponto convergente da maioria de definições que giram em torno da questão é a assertiva de que o fato só é gerador de tributo quando está previsto na lei.

A *contrario sensu*, caso a norma exista, mas o sujeito passivo não pratique ato algum ou não esteja numa situação determinada que possa configurar o fato gerador do tributo, claro ficará que a lei de instituição não terá produzido qualquer hipótese de incidência.

Antes da Emenda Constitucional nº 18/1965, as exações tributárias eram desvinculadas de fatos econômicos (por exemplo, Imposto do Selo), mas tal fenômeno cessou com a reforma operada pela referida Emenda. Atualmente, é entendimento consolidado, tanto na doutrina como na jurisprudência, de que não se pode tributar um fato meramente jurídico, isto é, que não demonstre nenhum elemento econômico da vida do contribuinte, conforme visto no Bloco I deste curso.

Amílcar de Araújo Falcão[499] defendia o princípio da interpretação econômica do fato gerador, que significa privilegiar a realidade fática sobre a forma jurídica que envolve o negócio, ou seja, independentemente da forma do ato, dever-se-ia considerar os efeitos econômicos do ato e tributá-lo.

Seguindo tal raciocício, cumpre trazer à baila o seguinte exemplo: Fred, artilheiro da seleção brasileira, deseja vender seu apartamento para Seedorf, astro da seleção da Holanda. Sabedores de que esta venda geraria uma tributação elevada, resolvem constituir uma sociedade na qual Fred integraliza o capital social com o imóvel, e Seedorf em dinheiro. Após uma uma semana, as partes dissolvem a sociedade, e Seedorf sai com o apartamento, enquanto Fred com o dinheiro, fazendo com que não incida o ITBI na operação.

De acordo com o princípio referido, Amílcar Falcão diz que, na verdade, tem-se que chegar ao conteúdo do negócio, afastando a forma jurídica que o reveste.

No entanto, a interpretação econômica do fato gerador não é mais prestigiada pela doutrina moderna,[500] não obstante o assunto ter ressurgido na pauta de discussão dos tributaristas com a edição da Lei Complementar nº 104/2001, a qual inseriu parágrafo único ao art. 116, do CTN, conferindo

[499] FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6. ed. rev. e atual. pelo Prof. Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 2002. pp. 27-48.

[500] Sobre o tema, ver: TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. pp. 197-205.

ao Fisco, sob o manto de uma cláusula geral antielisiva, a possibilidade de desconsiderar negócios jurídicos praticados com a suposta finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.[501]

No que tange à valoração dos fatos concretos, o art. 118, do CTN prescreve que se deve abstrair: (a) a validade dos atos efetivamente praticados; (b) a natureza ou efeitos do seu objeto; e (c) os efeitos dos atos efetivamente ocorridos.

A matéria versada neste artigo está inegavelmente relacionada com a chamada **interpretação econômica do fato gerador**. Assim, numa interpretação literal de tal dispositivo, depreende-se que se mostra irrelevante para fins tributários, a circunstância de o ato vir a ser anulado, ainda mais quando dele decorrerem seus normais efeitos econômicos.

A doutrina mais atual, contudo, adota uma interpretação sistemática do fato gerador, respeitando-se, a princípio, o negócio jurídico realizado. Nesse passo, o fato gerador tem que estar ligado à determinada circunstância da vida do contribuinte que denote capacidade contributiva, ou seja, que constitua signo presuntivo de riqueza.

Retomando a questão relacionada ao uso da nomenclatura **fato gerador**, cumpre destacar que tal utilização recebe duas críticas levantadas pelos principais doutrinadores:

A primeira crítica relacionada à utilização da referida nomenclatura se baseia no fato de que o que origina a obrigação tributária é a lei, e não o fato em si, sendo que Luciano Amaro[502] rebate esse argumento consignando que a lei dá autorização para aquele fato gerar a obrigação tributária, ou seja, não é a lei por si só que gera o fato, então quem dá existência à obrigação é a incidência da lei sobre o fato.

A segunda linha crítica sustenta que a expressão "fato gerador" traduz dois fenômenos, apesar de dispor de apenas uma expressão para identificá-los — os quais seriam; a hipótese de incidência e o fato imponível e, novamente, Luciano Amaro[503] revida tal exegese, afirmando que isso também acontece no fato típico em direito penal, ou seja, a lei também não faz distinção entre os crimes previstos em lei e o crime ocorrido no caso concreto.

É de se observar que a descrição da hipótese de incidência jamais preverá uma ilicitude, no entanto, o fato imponível pode comportar um ato ilegal. Isto acontece porque a ocorrência da situação prevista pela lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária é desprendida da natureza do objeto ou dos efeitos dos atos praticados.

Assim, por exemplo, o tráfico de drogas nunca será hipótese de incidência do imposto de renda, contudo, a atividade ilícita referida pode, no mundo dos fatos (fato imponível), proporcionar a aquisição da disponibilidade eco-

[501] Nesse sentido: MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 144.

[502] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 253.

[503] *Ibidem*, p. 254.

nômica ou jurídica de renda, sendo irrelevante que tal aquisição tenha se verificado em decorrência da mencionada atividade ilícita.

OLIVEIRA[504] leciona que a relevância do fato gerador tributário tem como base a pluralidade de consequências que provoca, bastando ver, por exemplo, que ele identifica o momento quando nasce a obrigação tributária (art. 114, CTN); define a lei aplicável (art. 144, CTN), bem como distingue as espécies tributárias (art. 4º, CTN).

O fato gerador surge diante de uma situação de fato ou de uma situação jurídica. Cuidando-se de situação de fato, a ocorrência e os efeitos do fato gerador se dão desde o momento quando se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios (art. 116, I, CTN). Ou seja, o aplicador da lei precisa identificar a realização material do evento previsto na lei, como é o caso da prestação de um serviço de qualquer natureza.

Por outro lado, o fato gerador correspondente a uma situação jurídica ocorre desde o momento em que esta esteja definitivamente constituída (juridicamente aperfeiçoada), nos termos de direito aplicável (CTN, II, do art. 116). Nesse caso, o aplicador da lei deve averiguar as regras jurídicas pertinentes para concluir que o fato gerador do tributo se consumou, como é o caso da propriedade de um bem imóvel.

Vale mencionar que o art. 116, do CTN está relacionado ao aspecto temporal do fato gerador dos tributos, definindo-o para as situações em que a lei instituidora não venha a determiná-lo.

Em caráter supletivo ao inc. II, do art. 116, o art. 117 do próprio CTN trata dos negócios jurídicos condicionais, que são aqueles cujo efeito do ato jurídico está subordinado a evento futuro e incerto. O inc. I do referido art. 117 estabelece que, sendo suspensiva a condição, o fato gerador considera-se ocorrido desde o momento de seu implemento. Vale lembrar que a condição suspensiva ocorre quando se protela a eficácia do ato até a materialização de acontecimento futuro e incerto. Enquanto não ocorrer o evento, não haverá efeito na esfera tributária.

Já o inc. II do mesmo art. 117 determina que "sendo resolutória a condição, o fato gerador se considera ocorrido desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio". A cláusula resolutiva tem por finalidade a extinção do direito criado pelo ato, depois da concretização do acontecimento futuro e incerto.

Como orienta a doutrina[505] em direito tributário, constituem aspectos do fato gerador:

(i) **Aspecto Material**: é o "núcleo" ou "materialidade" do fato gerador, que é a própria situação fática, descrita pelo legislador, apta a gerar a obrigação tributária. Normalmente, vem expresso por um verbo e um complemento (v.g. "auferir renda", "adquirir imóvel").

[504] OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. *Código Tributário Nacional:* Comentários, Doutrina, Jurisprudência. Rio de Janeiro: Saraiva, 1998. p. 292.

[505] Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. atual. até a publicação da Emenda Constitucional n. 44, de 30.6.2004. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. pp. 249 *et seq*; e ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Tributário*. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. pp. 510-511.

O núcleo do fato gerador são as situações que a lei elege como aptas a gerar a incidência do tributo. A compra e venda de imóvel é uma situação apta a gerar o pagamento do Imposto sobre Transmissão inter vivos (ITBI). Da mesma forma, a propriedade de um imóvel localizado em área urbana é situação apta a gerar o pagamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

(ii) **Aspecto Subjetivo**: é representado pelos sujeitos ativo e passivo. O primeiro é o credor da obrigação tributária, enquanto o segundo é o devedor.

(iii) **Aspecto Espacial**: é o lugar onde ocorre o fato gerador, de acordo com o âmbito espacial da lei. Tal aspecto se mostra relevante para a determinação de qual o ente da federação será o competente para proceder a tributação. A correta delimitação do aspecto espacial do fato gerador pode dirimir eventuais conflitos, por exemplo, entre municípios que se julguem competentes para cobrar o ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) incidente sobre a prestação de determinado serviço de informática.

A regra geral de vigência é a territorialidade, então as regras estaduais, municipais e distritais se aplicam, em regra, dentro do seu território. Pode haver extraterritorialidade apenas quando prevista em convênio, lei de normas gerais ou no CTN.

(iv) **Aspecto Temporal**: é quando ocorre o fato gerador. Trata-se de aspecto importante para a identificação sobre qual será a lei que vai reger determinado fato, ou seja, é importante para solucionar os eventuais conflitos de leis no tempo, principalmente com relação ao princípio da anterioridade tributária. Quanto ao aspecto temporal, existem 3 (três) tipos de fatos geradores: (a) fato gerador instantâneo; (b) fato gerador periódico ou complexivo, e (c) fato gerador continuado:

(a) **Fato gerador instantâneo**: um único fato ocorre em certo momento do tempo e nele se esgota totalmente (v.g. a importação de certo bem — no II, a transmissão de um imóvel — no ITBI). Para cada fato gerador que se realiza, surge uma obrigação de pagar tributo.

(b) **Fato gerador periódico ou complexivo**: abrange diversos fatos isolados que ocorrem em determinado espaço de tempo. Estes fatos, somados, aperfeiçoam o fato gerador do tributo. O fato gerador será a soma de todos os fatos que ocorreram em um determinado período de tempo.

O IR (Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza) é um exemplo de fato gerador periódico, pois inclui a soma de vários fatos que ocorreram em um determinado período durante o qual o contribuinte auferiu renda, aptos a gerar o pagamento do imposto. Mas deve-se atentar para a circunstância de que o desconto em folha do imposto sobre a renda na fonte não é pagamento de imposto, e sim antecipação do pagamento do tributo. O fato gerador vai se aperfeiçoar no decorrer do ano, quando se faz a declaração de ajuste anual. Nesse momento, verificar-se-á tudo o que foi pago antecipa-

damente e, então, será constatado se há tributo a pagar, a restituir ou se foram zeradas as contas com o governo.

(c) **Fato gerador continuado**: ocorre quando a situação do contribuinte se mantém no tempo, mas a apuração do imposto é mensurada em cortes temporais. Assim, pelo fato de ser determinado e quantificado em certo momento do tempo, assemelha-se ao fato gerador instantâneo, porém aproxima-se do fato gerador periódico ao incidir por períodos de tempo.

Nessa modalidade, é indiferente se as características da situação foram se alterando ao longo do tempo, porque o que importa são as características presentes no dia quando se considera o fato ocorrido. Em verdade, trata-se de espécie de fato gerador relacionado às situações que tendem a permanecer no tempo, como acontece com a propriedade de um imóvel ou de um automóvel, por mais que a mesma seja transferida a terceiros.

Pode-se comparar o fato gerador continuado a uma novela, que se desenvolve no decorrer de cada capítulo e se completa com o capítulo final. Cada capítulo é de grande relevância para o desfecho da obra.

Vale mencionar que o STJ, quando do julgamento do REsp nº 38.344/PR, por meio de sua Primeira Turma, ao tratar da repartição de receitas tributárias dos municípios sobre o valor acrescido a tributar, na incidência do ICMS sobre a produção de energia elétrica de Itaipu, entendeu que o imposto em tela não é múltiplo, complexo ou continuado, mas instantâneo, o que dá relevância ao aspecto temporal para a consequente incidência normativa e tem reflexo direto na determinação do local do fato gerador.[506]

Assim, as operações mercantis decorrentes da produção e venda de energia elétrica gerada pela usina de Itaipu são promovidas tão-só no município de Foz do Iguaçu — local onde se dá o fato gerador do ICMS — único com direito à adição de valor proporcionado por aquela operação, já que não houve nenhuma operação mercantil nos municípios limítrofes, ainda que inundados para a formação do lago, falecendo-lhes, desta forma, o direito de partilhar os valores adicionados em virtude da venda de energia elétrica produzida.

(v) **Aspecto quantitativo**: fixa o valor da obrigação tributária — o *quantum debeatur*. Existem dois elementos na fixação da obrigação tributária: a base de cálculo e a alíquota.[507]

Base de cálculo: é a expressão legal e econômica do fato gerador. É a grandeza sobre a qual incide a alíquota.

Algumas bases de cálculo se confundem com o próprio fato gerador do tributo, como é o caso do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, em que o fato gerador é a renda e, também, a sua base de cálculo. Então, há uma correspondência entre a base de cálculo e o fato gerador, sendo que essa correspondência não é obrigatória. Não deve haver, necessariamente, uma correspondência ideal, e sim uma pertinência, ou seja, a base de cálculo tem que expressar a medida de grandeza do fato gerador.

[506] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 38.344-PR. Primeira Turma. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros. Julgado em 28 de setembro de 1994. In: DJ, de 31 de outubro de 1994.

[507] Luiz Emygdio Rosa Junior identifica este aspecto com o mesmo sentido conceitual, contudo sob a nomenclatura de "aspecto valorativo". ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Tributário*. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 511.

O Supremo Tribunal Federal, por intermédio de sua Primeira Turma e no bojo do julgamento do RE nº 92.996-7/SP, entendeu que na hipótese da base de cálculo do Imposto de Importação tomar como parâmetro o valor constante na fatura do bem importado, o indicativo desse valor deve ser constituído por critérios objetivos e gerais. Portanto, é inválida a formação arbitrária da base de cálculo, levantada com base em elementos próprios da autoridade fazendária, de conteúdo totalmente aleatório e subjetivo, desamparado de suporte legal ou regulamentar.[508]

Deve-se acrescentar que os tributos fixos não têm base de cálculo, porque a sua quantificação está previamente definida na lei, ou seja, aquelas hipóteses em que o valor do tributo é fixado pela própria previsão normativa, não havendo nem base de cálculo, nem alíquotas individualizadas, sendo exemplo claro o ISS incidente sobre os serviços prestados por profissionais liberais.

A base imponível, por seu turno, mede e confere determinado fato praticado pelo sujeito passivo. Assim, numa dada operação, o legislador pode eleger como base imponível a medida da operação (litros, metros etc.) ou o seu valor ("x" Reais). Podendo ser a base imponível de duas espécies distintas: (a) mensurada em dinheiro ou (b) técnica.

(a) **Base imponível em dinheiro**: é a base de cálculo comum (hodierna) e está sempre relacionada à alíquota *ad valorem* (expressa em percentual). Assim, para que se possa, por exemplo, calcular o valor do IPTU, deve-se determinar o valor venal do imóvel (base de cálculo expressa em dinheiro) e multiplicá-lo por uma alíquota de "x" % (por cento).

(b) **Base imponível técnica**: é uma unidade de medida qualquer que não seja dinheiro. A unidade de medida existe porque em certos tributos é mais fácil e seguro para o ente tributante o controle da quantidade do que o controle do valor de determinada operação. A tributação com base no controle da atividade é muito comum na área petrolífera.

Sobre a unidade de medida incide uma alíquota específica, que normalmente é um valor fixo em dinheiro.

Suponha-se, portanto, que o II (Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros) sobre o aço seja de R$ 100,00 (cem reais) por tonelada. A tonelada será a base de cálculo técnica e os R$ 100,00 (cem reais) serão a alíquota específica. Portanto, a alíquota específica é sempre referente a uma base de cálculo técnica.

Alíquota: é a fração ou quota estabelecida na lei a que o Estado faz jus sobre o fato jurídico tributário (base de cálculo). Via de regra, a determinação do montante do tributo devido depende da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo.

A alíquota pode ser (a) ad valorem (%) ou (b) específica.

(a) A **alíquota *ad valorem*** se expressa sobre a forma de percentual e incide sobre base de valor (v.g. preço de arrematação, de venda, de serviço etc.).

[508] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 92.996-7-SP. Primeira Turma. Relator: Ministro Rafael Mayer. Julgado em 05 de dezembro de 1980. In: DJ, de 20 de fevereiro de 1981.

(b) A **alíquota específica**, por sua vez, é utilizada quando o legislador define a base de cálculo por outro critério diferente da pecúnia. Ou seja, é um *quantum* fixo ou variável (expressão monetária) incidente sobre determinada unidade de medida (base imponível), não monetária, previamente fixada pela lei tributária (v.g. litro para o caso dos combustíveis e das bebidas; metro para a hipótese da fabricação de tecidos; peso etc.).

O quantum variável assim o é em função de escalas progressivas da base de cálculo (v.g. R$ 1,00 por litro de gasolina, até 50 litros; R$ 2,00 por litro de gasolina, de 51 a 100 litros etc.).

A adoção da alíquota específica é muito comum nos impostos aduaneiros, em que ocorre a importação e exportação de bens, e no IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados). Podemos vislumbrar, como exemplo, a cobrança de R$ 1,00 (um Real) de IPI — *quantum* —, a cada vintena de cigarros — base imponível.

Deve-se observar que a alíquota não se confunde com o tributo fixo, pois este é uma unidade monetária invariável em função de uma realidade fática estática. O tributo fixo é comum nas taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia, nas quais, em função de um ato invariável do Estado, estabelece-se um quantum fixo.

Finalmente, cumpre salientar que em função do CTN ter classificado a obrigação tributária em principal e acessória, foi induzido pela postura conceitualista a estabelecer duas espécies de fatos geradores: (a) o da obrigação tributária principal e (b) o da obrigação acessória.

(a) **Fato gerador da obrigação principal**: é "a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência" (art. 114, CTN). Deve-se observar que a doutrina e as leis tributárias, quando tratam do fato gerador da obrigação principal, referem-se ao fato gerador do tributo. Quando o objeto a ser tratado é o ilícito tributário, não é feita qualquer menção ao termo **fato gerador**, mas à infração tributária.

(b) **Fato gerador da obrigação acessória**: "é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal" (art. 115, CTN). O conceito é determinado por exclusão, pois é toda a hipótese que faça surgir uma obrigação cujo objeto não seja uma prestação pecuniária, como, por exemplo, no caso do dever de emitir nota fiscal.

BLOCO VI: SUJEIÇÃO PASSIVA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

AULAS 19 E 20

I. TEMA

Sujeição passiva e responsabilidade tributária

II. ASSUNTO

Análise da responsabilidade de terceiros pelos débitos tributários

III. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Discutir em quais casos é possível a responsabilização de terceiros por débitos tributários, seja na responsabilidade por transferência ou por substituição

IV. DESENVOLVIMENTO METODOLÓGICO

AULAS 19 E 20: RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: SUBSTITUIÇÃO E TRANSFERÊNCIA

ESTUDO DE CASO: (EAG Nº 1.105.993)

A sociedade "Gol de Placa Ltda.", fabricante de bolas de futebol, decidiu parar suas atividades no ano de 2013, em virtude da grande dificuldade financeira que atravessava. Como a sociedades tinha irregularidades perante o fisco federal decorrente de débitos de IPRJ referentes ao ano de 2010, não foi possível a extinção regular da empresa perante tais órgãos. Em 2012, Neymar Júnior, sócio da empresa, havia se retirado da sociedade. Não obstante, o Fisco, com fundamento na dissolução irregular, passou a cobrar de Neymar Júnior os débitos tributários devidos pela empresa, sob o argumento de que ele era sócio à época do fato gerador. Diante do caso, pergunta-se: poderia esse sócio ser responsabilizado pelos débitos tributários da empresa?

1. CONCEITO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O sujeito passivo da relação jurídica tributária é aquele de quem se exige o cumprimento da obrigação, geralmente sendo aquele sujeito que produz o fato gerador: o contribuinte.

Ocorre, no entanto, que outra pessoa, que não aquela que praticou o fato gerador, pode também ser alçada à posição de sujeito passivo da obrigação tributária. A esta pessoa dá-se o nome de **responsável tributário**.

O parágrafo único do art. 121 do CTN dispõe sobre o sujeito passivo da obrigação principal:

> Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
> I — contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
> II — responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Já o art. 128 do CTN define a figura do responsável tributário, nos seguintes termos:

> Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo

a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Assim, da leitura dos dispositivos do CTN, podemos concluir que poderão figurar como sujeito passivo da obrigação tributária: o **contribuinte** — aquele que tem relação pessoal e direta com o fato previsto no critério material — ou o **responsável** — aquele que, sem ter praticado diretamente o fato gerador, tem com ele relação indireta ou por expressa disposição legal.

Maria Rita Ferragut define a responsabilidade como "*a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação essa que deve pressupor a existência de fato jurídico tributário*"[509].

2. FORMAS E LIMITES DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A responsabilidade pode ser imputada ao terceiro de três formas diferentes: **pessoalmente, subsidiariamente ou solidariamente**.

A responsabilidade será pessoal quando competir exclusivamente ao terceiro adimplir a obrigação desde o nascimento desta. Ou seja, o responsável figurará como único sujeito passivo da obrigação e o contribuinte será, por algum motivo previsto em lei, afastado da obrigação de pagar o tributo.

Com relação à responsabilidade subsidiária, nesta o terceiro será chamado para o pagamento somente se restar constatado a impossibilidade de pagamento pelo contribuinte, devedor originário. Ou seja, se determinada responsabilidade for do tipo subsidiária, primeiro se cobrará do contribuinte e, somente no caso deste não cumprir com a obrigação tributária devida, se chamará o responsável para efetuar o respectivo pagamento.

Por fim, a responsabilidade será solidária quando mais de uma pessoa integra o polo passivo da obrigação tributária, sendo todos responsáveis ao mesmo tempo pela integralidade da divida tributária.

Com relação aos limites da responsabilidade tributária, apesar da Constituição da República-88 não prever expressamente os sujeitos passivos da obrigação tributária de cada tributo nela previsto, nem por isso o legislador é livre para alçar à posição de devedor qualquer pessoa, em observância especialmente dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não-confisco.

Maria Rita Ferragut[510] ainda elenca dois outros requisitos decorrentes destes princípios. Para a autora, para que um sujeito seja considerado responsável pelo pagamente de determinada obrigação tributária, terá que estar "*a)* indiretamente vinculado ao fato jurídico tributário, ou seja, ao fato descrito pelo critério material da regra-matriz de incidência tributária ou *b)* direta ou

[509] FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002.São Paulo: Noeses, 2009.

[510] FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002.São Paulo: Noeses, 2009.

indiretamente vinculada ao sujeito que o praticou". Assim, sem que estejam presentes estes requisitos, um sujeito não poderá ser chamado a compor a sujeição tributária passiva de determinada obrigação.

3. ESPÉCIES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A responsabilidade tributária pode ser de dois tipos:
(**a**) por substituição, que se subdivide em:
(**a.1**) para trás;
(a.1.1) retenção na fonte é hipótese de substituição tributária?
(**a.2**) para frente
(**b**) por transferência, que, por sua vez, se subdivide em:
(**b.1**) por sucessão:
(**b.1.1**) inter vivos (art. 130 e 130, I, CTN);
(**b.1.2**) causar mortis (art. 131, I e II, CTN);
(**b.1.3**) societária (art. 132, CTN);
(**b.1.4**) comercial (art. 133, CTN).
(**b.1.5**) Sucessão na falência e na recuperação judicial (art.133, §1º)
(**b.2**) por imputação legal (responsabilidade de terceiros):
(**b.2.1**) solidário (art. 124, CTN);
(**b.2.2**) subsidiária; (art. 134, CTN)
(**b.2.3**) pessoal ou subsidiária (transferência por substituição) — (art.135, CTN)
(**b.2.4**) por infrações

Conforme a classificação apresentada acima, a responsabilidade tributária pode ser por substituição ou por transferência. Na substituição tributária, a lei determina que o substituto ocupe o lugar do contribuinte desde o nascimento da obrigação tributária. Por outro lado, na responsabilidade por transferência, nasce o fato gerador, ocorre a obrigação tributária para o contribuinte, e, numa ocasião posterior, de acordo com algumas circunstâncias, a lei transfere a responsabilidade para o terceiro.

(a) Responsabilidade por Substituição

Na responsabilidade por substituição, a lei prevê que, desde a ocorrência do fato gerador, a obrigação tributária deve ser cumprida pelo responsável. Noutras palavras, a obrigação tributária já nasce com seu polo passivo ocupado por um substituto legal tributário.

A razão para esta técnica de arrecadação está no princípio da praticidade, eis que buscar otimizar a cobrança e a fiscalização dos tributos.

Por oportuno, vale destacar que a substituição tributária acontece no plano da norma, quando esta estabelece que o fato gerador ocorrerá em face do responsável. Na substituição tributária não há sequer a figura da solidariedade, uma vez que o substituto tributário, nessa condição, tem uma dívida própria, em vez de uma dívida alheia.

No mesmo sentido, Roque Antônio Carrazza afirma que "na *responsabilidade por substituição* o dever de pagar o tributo já nasce, por expressa determinação legal, na pessoa do sujeito passivo indireto"[511].

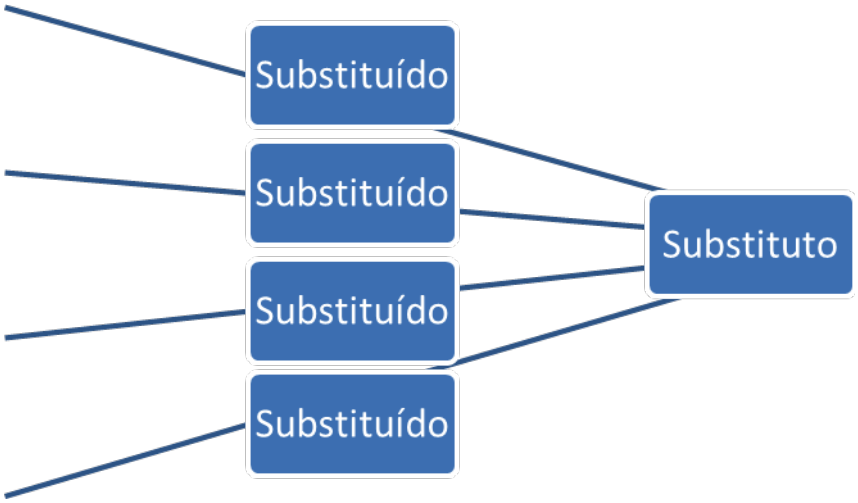
A responsabilidade tributária por substituição se divide em duas espécies[512], dependendo do momento em que a lei atribui a responsabilidade ao substituto, podendo ser "para trás", "para frente" ou "convencional", conforme será analisado a seguir:

(a.1) Substituição tributária para trás

Na substituição tributária para trás, o elemento posterior da cadeia econômica paga o tributo pelo elemento anterior. Neste caso, o fato gerador já ocorreu quando da substituição tributária, isto é, já estão delineados todos os elementos da relação obrigacional, destacando-se, principalmente, a base de cálculo.

Esta modalidade possui como característica principal o fato de, no início da cadeia econômica, estarem pequenos credores, difíceis de serem fiscalizados. Por outro lado, mais à frente da cadeia, verifica-se a presença de contribuintes maiores e, por isso, mais fáceis de serem fiscalizados.

A fim de ilustrar o exposto, cumpre trazer à baila o exemplo abaixo:



[511] CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 97.

[512] Como será visto no decorrer da aula, há autores que defendem a divisão em três espécies por conta da retenção na fonte

Em resumo, entende-se por substituição tributária para trás a modalidade de responsabilidade tributária por substituição, por meio da qual a lei outorga a um terceiro, que não praticou o fato gerador, mas que está economicamente vinculado à operação, o encargo de recolher tributo relativo a um fato gerador que ocorreu no pretérito, numa fase anterior à cobrança.

Exemplo clássico, e utilizado por quase todos os manuais de direito tributário, é o dos laticínios, tendo em vista que a empresa de laticínios, para fabricar produtos derivados do leite, adquire-o de pequenos produtores.

Por tal motivo, a lei determina que a responsabilidade tributária incida sobre a empresa de laticínio, apesar de o fato gerador ter ocorrido no momento em que o pequeno produtor vendeu o leite, na primeira etapa da cadeia.

A empresa, então, neste caso substituta tributária, irá se ressarcir do imposto que seria originariamente devido pelo pequeno produtor, não fosse a determinação legal da substituição tributária.

(A.1.1) RETENÇÃO NA FONTE — HIPÓTESE DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA?

No que se refere à natureza jurídica da retenção na fonte do Imposto sobre a Renda, existem duas correntes doutrinárias a respeito. Vejamos abaixo:

A primeira corrente (minoritária), defendida por Ricardo Lobo Torres,[513] entende que a retenção na fonte é uma das formas de substituição tributária, por consistir na retenção, por uma terceira pessoa vinculada ao fato gerador, do imposto devido pelo contribuinte.

Desta forma, no que tange ao Imposto de Renda retido pelo empregador em uma relação de trabalho, este seria o substituto e o empregado o substituído.

A corrente majoritária, contudo, defendida, dentre outros, por Sacha Calmon Navarro Coêlho,[514] entende que a retenção na fonte é mero dever instrumental imposto a terceiro, o qual tem a sua disposição dinheiro pertencente ao contribuinte, em razão de relação extratributária.

De acordo com essa segunda corrente, os agentes retentores não são sujeitos passivos da relação tributária, ou seja, não são contribuintes nem responsáveis, mas apenas agentes arrecadadores, razão pela qual não podem figurar no polo passivo da relação tributária.

A consequência direta da adoção dessa linha de raciocínio é que os agentes retentores não teriam legitimidade para discutir a cobrança do tributo. No mesmo sentido é a doutrina de GRECO.[515]

A crítica que a segunda corrente faz à primeira é a de que não seria o caso de substituição tributária porque esta só é cabível nas hipóteses de tributos que seguem uma cadeia econômica, como ocorre, por exemplo, com o ICMS e o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados).

[513] Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 261.

[514] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro:* Comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, artigo por artigo. Rio de Janeiro: Forense, 2001. pp. 613-615.

[515] GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária. ICMS. IPI. PIS. COFINS*. São Paulo: IOB, 1997. p. 148.

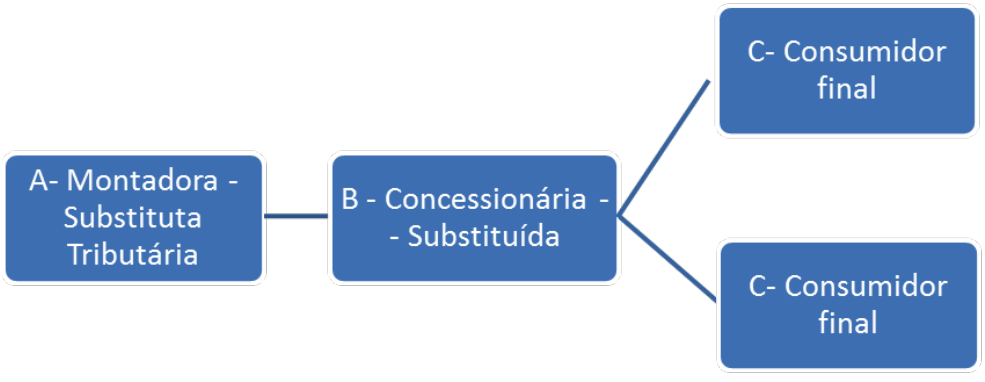
(a.2) Substituição tributária para frente

A responsabilidade por substituição para frente encontra fundamento legal no art. 150, parágrafo 7°, da CR-88, incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993:

> Art. 150 § 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Como se vê, estaé a modalidade de responsabilidade pela qual a lei outorga a um terceiro, denominado substituto, o encargo de **antecipar** o pagamento de tributo relativo a um fato gerador que virá a ocorrer, **presume-se**, no futuro.

A situação pode ser vislumbrada no exemplo a seguir: imagine-se uma cadeia econômica no setor automobilístico, em que A seja a montadora de automóveis; B, a concessionária e C, o adquirente final. Conforme estudado neste curso, quem sofre o ônus do tributo é o último da cadeia, ou seja, o adquirente. Porém, antes mesmo do veículo chegar à concessionária, a montadora já pagou o ICMS, tendo como base a presunção de que todos os automóveis serão vendidos. Por isso é que se fala em substituição tributária para frente, porque a montadora pagou um tributo que deveria ser pago na operação que se realizaria à frente.



Como se pode imginar, a situação descrita acima ocorre porque existem bem menos montadoras de automóveis do que de concessionárias, o que facilita a fiscalização, em nome da praticidade.

O mesmo ocorre, em regra, em outros setores, tais como na cadeia econômica dos cigarros e bebidas.

Em suma, na substituição tributária para frente o elemento anterior da cadeia paga pelo elemento posterior, mas, ainda assim, não há que se confundir a incidência do imposto com o pagamento, uma vez a incidência tributária se dá na operação posterior, mas o pagamento é antecipado.

A parte final do supramencionado §7º, art.150, da CR-88, dispõe que fica "*assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*".

Portanto, atualmente não há mais qualquer dúvida que, caso não se realize o fato gerador presumido, fica assegurada a restituição da quantia paga[516].

A Lei Complementar (LC) nº 87/1996, conhecida como Lei Kandir, prevê, no seu art. 10, que o ressarcimento ocorrerá por meio de pedido escrito do contribuinte, tendo o Estado, 90 (noventa) dias para deferi-lo ou não. Caso o deferimento não se dê expressamente dentro do prazo, o pedido estará tacitamente deferido, e o contribuinte poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo[517].

Outra questão que gera bastante discussão na doutrina é a hipótese do produto ser vendido por um preço menor do que o utilizado para a formação da base de cálculo do tributo.

Exemplificado o acima exposto, seria como se a montadora de veículos tivesse recolhido o imposto devido em razão da substituição tributária com base em um preço final de R$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), mas o carro fosse vendido por R$ 40.000,00 (quarenta mil reais).

Nesse caso, também haveria direito à restituição?

O Supremo Tribunal Federal reconheceu a **repercussão geral** do tema nos autos do Recurso Extraordinário nº 593.849[518], mas ainda não houve decisão de mérito. Na decisão, o Min. Ricardo Lewandowski, relator do caso, consignou que:

> Discute-se, no caso dos autos, a constitucionalidade da restituição da diferença de ICMS pago a mais no regime de substituição tributária, com base no art.150, §7º, da Constituição da República de 1988.
>
> A questão constitucional, com efeito, apresenta relevância do ponto de vista jurídico, uma vez que a definição sobre a constitucionalidade da referida restituição norteará o julgamento de inúmeros processos similares a este, que tramitam neste e nos demais tribunais brasileiros.
>
> Além disso, evidencia-se a repercussão econômia, porquanto a solução do caso em exame podrá implicar relevante impacto no orçamento dos estados federados e dos contribuintes do ICMS

[516] Antes do advento da EC nº 3/1993, discutia-se quanto à constitucionalidade da substituição tributária para frente, com base no entendimento de que se estava atingindo dois princípios fundamentais do direito constitucional tributário, quais sejam: o princípio da capacidade contributiva e o princípio da anterioridade. No entanto, a controvérsia foi dirimida pelo STF (RE nº 213.396-SP e nº 194.382-SP), ao entender que, após a EC nº 3/1993, não há que se falar em inconstitucionalidade, visto que o poder constituinte derivado está excepcionando princípios, e isso é perfeitamente possível, porque se trata de uma norma constitucional. Mesmo antes da referida Emenda Constitucional, havia decisão da Corte Suprema no sentido de que não haveria qualquer violação aos princípios constitucionais, sob o fundamento de que não se antecipava o fato gerador, mas apenas o pagamento do imposto.

[517] Alguns doutrinadores defendem a inconstitucionalidade do art.10 da LC nº 87/96, uma vez que a CR-88 estabelece a **imediata** e **preferencial** restituição, não mencionando o prazo de 90 (noventa) dias. Por outro lado, a Fazenda Pública defende a constitucionalidade do dispositivo, sob o argumento de que a restituição deve ocorrer nos termos da lei.

[518] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 593.849. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Ainda não houve julgamento de mérito, acesso em **02.07.2013**.

Antes disso, o Supremo Tribunal Federal já havia se debruçado no julgamento das ADI nº 1.851/AL, e, em seguida, nas ADIs nºs 2765 e 2777, mas o julgamento atualmente encontra-se sobrestado ao recurso extraordinário acima mencionado.

Quando do julgamento da ADI nº 1.851-4/AL,[519] cuja controvérsia cingia-se na análise da constitucionalidade de cláusula segunda do Convênio ICMS nº 13/1997, o STF entendeu como juridicamente irrelevante a circunstância de que o tributo tenha sido recolhido a maior ou a menor em relação ao preço pago pelo consumidor final do produto, porquanto a base de cálculo é definida previamente em lei e, nesse sentido, não importa se esta veio, ou não, posteriormente, a corresponder à realidade.

Dessa forma, a Corte Suprema vedou a restituição do referido imposto nas hipóteses em que a operação subsequente à cobrança da exação, sob a sistemática da substituição tributária para frente, realizar-se com valor inferior ao efetivamente recolhido antecipadamente por força da utilização da base de cálculo presumida, ou seja, quando a base de cálculo real for menor que a base de cálculo estabelecida legalmente pelo Fisco.

Note-se que, na prática, tal decisão refletiu na inclusão, pelos Estados conveniados, de diversos produtos no regime de substituição tributária e, não raro, estabelecendo preços elevados como base de cálculo presumida.

Além disso, os Estados de Pernambuco e São Paulo, diante do teor do julgamento da ADI nº 1.851-4/AL, ajuizaram duas ações diretas de inconstitucionalidade (ADI 2.675/PE e ADI 2.777/SP), em face de dispositivos de leis de suas próprias esferas estaduais que garantem a restituição do ICMS pago antecipadamente no regime de substituição tributária, nas hipóteses em que a base de cálculo da operação for inferior à presumida.

A título de exemplo, a ADI nº 2.777/SP, ajuizada pelo Governador do Estado de São Paulo, busca a declaração da inconstitucionalidade do artigo 66-B, II, da Lei estadual n. 6.374/89, com a redação a ela atribuída pela Lei estadual nº 9.176/95, o qual assegura a restituição do imposto pago antecipadamente em razão de substituição tributária "*caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida*".

O relator do caso, Ministro Cezar Peluso, ressaltou em seu voto que o Estado tem o dever de restituir o montante pago a maior, por faltar-lhe competência constitucional para a retenção de tal diferença, sob pena de violação ao princípio que veda o confisco. Por fim, afastou a alegação de que a restituição implicaria a inviabilidade do sistema de substituição tributária, concluindo seu voto pela improcedência do pedido, ou seja, para declarar a constitucionalidade dos dispositivos.

O Ministro Nelson Jobim (hoje aposentado) divergiu e, em voto-vista, considerou procedente a ADI para declarar a inconstitucionalidade da referi-

[519] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1.851-AL. Pleno. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgado em 08 de maio de 2002.

da lei paulista. O argumento utilizado foi o de que o regime de substituição tributária seria um método de arrecadação de tributo instituído com o objetivo de facilitar e otimizar a cobrança de impostos e que tal modalidade não comporta a restituição de valores, eis que o tributo pago antecipadamente é repassado, como custo, no preço de venda da mercadoria, de modo que não haveria como sustentar um suposto enriquecimento ilícito por parte do Fisco, já que a diferença entre os preços final e o presumido seria suportada pelo consumidor final.

Após a leitura do voto-vista do Ministo Jobim, o ministro Cezar Peluso contrapôs os fundamentos do voto proferido por Jobim, destacando, de forma diversa, que o valor retido não integraria os custos do substituído, pois se o valor de venda for superior ao valor presumido, ele terá que recolher diferença. Quando o valor de venda for inferior ao presumido, o substituído poderá ressarcir-se da diferença.

Em seguida votou o Ministro Ricardo Lewandowski, também pela improcedência da ação. O Ministro Eros Graus, em seu voto-vista, julgou procedente a ação, sob pena de inviabilizar o mecanismo da substituição tributária.

Após o voto-vista do Ministro Eros Grau, e dos votos dos Ministros Nelson Jobim, Gilmar Mendes, Sepúlveda Pertence e Ellen Gracie julgando procedente a ação direta, e dos votos dos Ministros Cezar Peluso (Relator), Ricardo Lewandowski, Joaquim Barbosa, Marco Aurélio e Celso de Mello, julgando-a improcedente, foi o julgamento suspenso para colher o voto de desempate do Ministro Carlos Britto, ausente ocasionalmente, até que o processo foi sobrestado, conforme mencionado alhures.

Vale lembrar, por fim, que o Ministro Carlos Britto se aposentou, e foi substituído pelo Ministro Luis Roberto Barroso, quem tomou posse no STF em 26/06/2013.

(b) Responsabilidade tributária por transferência

Na responsabilidade por transferência, a obrigação tributária nasce em face do contribuinte, que pratica o fato gerador. Contudo, em razão de circunstâncias posteriores, estabelecidas previamente na lei, a responsabilidade pelo pagamento do tributo é transferida para outra pessoa.

Ou seja, diferentemente do que ocorre na responsabilidade por substituição, neste caso o deslocamento para um terceiro da condição de devedor depende da ocorrência de um evento.

A título de exemplo, cumpre citar quando um contribuinte adquire um veículo, mas, em seguida, vem a falecer, o que provoca a transferência do débito tributário de IPVA para o espólio, que responderá pela dívida até as forças da herança.

Vale atentar para o fato de que a dívida do responsável tributário, nessa condição, é própria, e não alheia, porque ele atua como se fosse o contribuinte. Ele só não é efetivamente contribuinte porque não realiza o fato gerador.

(b.1) Transferência por sucessão

A transferência por sucessão, que implica a modificação subjetiva passiva, pode ser *inter vivos*, *causa mortis*, societária ou comercial. Confira-se:

(B.1.1) TRANSFERÊNCIA POR SUCESSÃO "INTER VIVOS"

A base legal da transferência por sucessão *inter vivos* está prevista nos arts. 130 e 131, I, do CTN.

Nos termos do art. 130, os créditos tributários relativos a impostos que tenham como fatos geradores a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, bem como aqueles realtivos às taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, a não ser que conste do título a prova de sua quitação, o que demonstra a extinção da obrigação.

> Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Noutras palavras, o adquirente de bem imóvel passa a ser responsável pelo crédito tributário relativo ao bem. Se, porém, houver prova de quitação dos tributos no titulo de transferência do imóvel, o adquirente eximir-se-á de tal responsabilidade.

Exemplificando, se Fred tem um imóvel com débito de IPTU referente aos anos de 2001 a 2005, e o vende para Seedorf, o débito tributário será de responsabilidade do último, que se sub-roga naquele débito, salvo se no título constar a prova de quitação.

O parágrafo único do mesmo artigo 130, do CTN determina que a sub-rogação ocorra sobre o respectivo preço, na hipótese de arrematação em hasta pública. Ou seja, no caso de imóvel adquirido em hasta pública, o valor do tributo vai estar embutido no preço de venda, eis que a aquisição em hasta pública é originária, de modo que a parte adquire o imóvel sem quaisquer ônus.

Já a responsabilidade por sucessão do adquirente ou remitente de bens **móveis** está prevista o inciso I do art. 131:

> Art. 131. São **pessoalmente** responsáveis:
> I — o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

Cumpre ressaltar que remição é o direito do cônjuge, ascendente ou descendente de exercer preferência na adjudicação de bens em execução. Não se confunde com a remissão (perdão da dívida) que é uma das modalidades de extinção do crédito tributário.

Assim, conforme visto, sempre que uma pessoa adquirir bem móvel passará a ser responsável pelos tributos relativos a tais bens, independentemente de ser apresentada prova ou não de sua quitação.

(B.1.2) TRANSFERÊNCIA POR SUCESSÃO "CAUSA MORTIS"

De acordo com o art. 131, II, do CTN, o sucessor é o herdeiro ou o legatário. Confira-se:

> Art. 131. São pessoalmente responsáveis:
>
> II — o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;
>
> III — o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Assim, segundo o art. 131, III, entre abertura da sucessão até a partilha, o espólio cumprirá dois papéis concomitantemente: será o responsável pelos tributos devidos até a data da morte e contribuinte dos tributos incidentes no curso do inventário. Após a partilha, no entanto, o art. 131, II prescreve que a responsabilidade passará a ser dos sucessores pelos tributos até a data da partilha.

(B.1.3) TRANSFERÊNCIA POR SUCESSÃO SOCIETÁRIA

A responsabilidade tributária por sucessão societária está prevista no art. 132 do CTN, nos seguintes termos:

> Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.
>
> Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

A pessoa jurídica que resultar de **fusão**[520], **transformação**[521] e **incorporação**[522] passará a ser responsável, portanto, pelos débitos tributários das pessoas jurídicas existentes anteriormente a tais atos.

O parágrafo único do art. 132 do CTN ressalva, no entanto, que no caso de extinção, a responsabilidade somente subsistirá no caso da mesma atividade ser continuada pelo sócio remanescente ou seu espolio.

Mesmo não prevendo a lei tributária expressamente a possibilidade de sucessão no caso de **cisão** da sociedade, tal possibilidade tem sido considerada pela doutrina e jurisprudência, uma vez que ainda não existia a Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/1976) quando da edição do CTN, e, portanto, ainda não havia previsão do instituto da cisão no ordenamento jurídico.

(B.1.4) TRANSFERÊNCIA POR SUCESSÃO COMERCIAL

Com relação à responsabilidade do adquirente de fundo de comércio ou estabelecimento, o art. 133 do CTN regula a responsabilidade tributária na aquisição da propriedade do estabelecimento:

> Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:
>
> I — integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;
>
> II — subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

[520] Código Civil/02. Art. 1.119. A fusão determina a extinção das sociedades que se unem, para formar sociedade nova, que a elas sucederá nos direitos e obrigações.

[521] Transformação é a alteração da espécie societária (de Limitada para Sociedade Anônima e vice-versa) e está prevista nos artigos 1.113 à 1.115 do Código Civil.

[522] Código Civil/02. Art. 1.116. Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes

Da leitura do artigo acima citado, conclui-se que para que o adquirente de estabelecimento comercial ou fundo de comércio seja responsável pelos débitos tributários relativos a estes até a data da alienação, deverá continuar a mesma atividade anteriormente desenvolvida, sob o mesmo ou outro nome empresarial.

A sua responsabilidade, no entanto, será integral e exclusiva, se o alienante cessar com qualquer exploração de atividade empresarial ou subsidiária, caso este prosseguir, ou iniciar dentro de seis meses, com a mesma ou outra atividade empresarial.

Por fim, vale mencionar que a transferência por sucessão comercial diferencia-se da sucessão societária porque nesta há mudança na estrutura societária, ou seja, não há transferência de propriedade, enquanto naquela existe a figura do adquirente e do alienante de fundo de comércio.

O CTN nada dispôs sobre as multas nas hipóteses de transferência por sucessão comercial. Para a doutrina, o silêncio do CTN é o do tipo eloquente, uma vez que em princípio (regra geral) a multa não se transfere por "[...] impensável a idéia de sujeito passivo responsável como alguém que não tem relação pessoal e direta com a infração, mas é eleito (por disposição expressa de lei) para pagar a penalidade pecuniária cominada para uma infração que não tenha sido praticada por ele [...]".[523]

Assim, a multa que tenha caráter de penalidade não se transfere, já que a pena não pode passar da pessoa do infrator.

(B.1.5) SUCESSÃO NA FALÊNCIA E NA RECUPERAÇÃO JUDICIAL

O parágrafo primeiro do art. 133 do CTN traz uma exceção à responsabilidade do adquirente de estabelecimento comercial ou fundo de comércio prevista no caput do mesmo artigo:

> Art. 133. § 1° O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:
> I — em processo de falência;
> II — de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

Assim, se a alienação de estabelecimento comercial ou fundo de comércio se der judicialmente no curso de processo de falência ou recuperação judicial, o adquirente não ficará responsável pelos tributos devidos.

O § 2° do art. 133 traz, no entanto, uma exceção a esta hipótese de não-responsabilização: é o caso do adquirente ser sócio ou parente de sócio do

[523] AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 298.

devedor falido ou identificado como agente do falido que tenha por objetivo fraudar a sucessão tributária:

> Art. 133. § 2° Não se aplica o disposto no § 1° deste artigo quando o adquirente for:
> I — sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;
> II — parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consangüíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou
> III — identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

(b.2) Responsabilidade por imputação legal ou de terceiros

(B.2.1) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

O Código Civil/02 conceitua a solidariedade da seguinte forma:

> Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

Já no que diz respeito à solidariedade na obrigação tributária, o art. 124 do CTN dispõe que "*são solidariamente obrigadas*: *I — as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II — as pessoas expressamente designadas por lei*".

Assim, haverá responsabilidade solidária quando existir simultaneamente mais de um devedor no pólo passivo da obrigação tributaria, sendo cada devedor responsável pelo pagamento da totalidade da prestação, nos termos do parágrafo único do art. 124 do CTN:

> Art. 124. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

O art. 125 do CTN, por sua vez, traz os efeitos da solidariedade:

> Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:
> I — o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

> II — a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;
>
> III — a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Segundo o inciso I do artigo 125 do CTN, se apenas um dos co-responsáveis realizar o pagamento da divida, tal pagamento aproveita aos demais, ou seja, estarão os demais co-responsáveis igualmente liberados do pagamento da divida. A pessoa que efetuou o pagamento, porém, terá o direito de regresso contra os demais.

Os incisos II e III do artigo supracitado trazem casos em que vantagens conferidas a algum dos co-obrigados, tais como isenções, remissões do crédito e interrupção da prescrição, salvo se dada a titulo pessoal, beneficiarão todos os demais.

Em conclusão, o critério para o surgimento da responsabilidade por solidariedade é a existência de um interesse jurídico comum em determinado fato, que permite com que os interessados figurem conjuntamente no pólo passivo da obrigação tributária. Nesta premissa, podemos citar o exemplo de solidariedade com relação ao pagamento do IPTU no caso do imóvel ter mais de um proprietário.

(B.2.2) RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DE TERCEIROS

O art. 134 do CTN elenca uma série de pessoas que serão chamadas ao cumprimento da obrigação tributária, no caso de impossibilidade de se exigir a quitação do contribuinte:

> Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem **solidariamente** com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:
>
> I — os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
>
> II — os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
>
> III — os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
>
> IV — o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
>
> V — o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

> VI — os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
>
> VII — os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.
>
> Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

De antemão, nota-se que, apesar de expressamente consignado no caput do art. 134 que a responsabilidade é **solidária**, tal expressão trata-se de erro legislativo. O próprio caput consigna que somente "*nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte*" é que o terceiro poderá ser responsabilizado, o que nos leva à conclusão que estamos diante de uma responsabilidade do tipo **subsidiária**.

Dessa maneira, poderão ser responsabilizados pelo débito tributário de outrem os pais, tutores, curadores, os administradores de bens de terceiros, o inventariante, síndico e comissário, os tabeliães, escrivães e os sócios no caso de liquidação da sociedade de pessoas.

Pressupostos: (i) que o contribuinte não possa cumprir a sua obrigação; (ii) que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou tenha indevidamente se omitido em relação a este; (iii) a existência de uma relação entre a obrigação tributária e o comportamento daquele a quem a lei atribua responsabilidade.

O parágrafo único do art. 134, por sua vez, determina que o dispositivo só será aplicável aos tributos e às penalidades de caráter moratório. Ao que se visa é atribuir e determinar a responsabilidade pelo pagamento da multa moratória, que decorre do não pagamento do tributo no prazo avençado. Assim, o dispositivo não é aplicável às multas isoladas, que são aquelas relacionadas ao descumprimento de obrigações de fazer, o que é totalmente diferente da obrigação de pagar tributo (obrigação de dar).

A multa isolada é visualizada, por exemplo, nas situações em que o contribuinte, apesar de não ter a obrigação de pagar determinado tributo, tem o dever de apresentar determinada documentação. O atraso na entrega de uma declaração de Imposto de Renda, por exemplo, ocasiona a incidência da referida multa. Definitivamente, não é essa a hipótese de que trata o parágrafo único do art. 134, do CTN.

(B.2.3) RESPONSABILIDADE PESSOAL OU SUBSIDIÁRIA

O art. 135, do CTN estabelece quem (infrator) está sujeito à responsabilidade pessoal, vejamos:

> I — as pessoas referidas no art. 134, do CTN, acima mencionados;
>
> II — os mandatários, prepostos e empregados;
>
> III — os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

De acordo com o referido dispositivo, a responsabilidade do agente será pessoal quando ocorrer infração à lei, ao contrato social ou estatutos, ou quando o agente agir com excesso de poder ou infração legal.

No que se refere à tese da atribuição de responsabilidade pessoal e exclusiva dos indicados no art. 135, do CTN, tendo por consequência direta a exoneração da responsabilidade da pessoa jurídica, a doutrina e a jurisprudência, em sua maioria,[524] têm admitido que tal hipótese cuida, a rigor, de responsabilidade solidária ou mesmo subsidiária.

Hugo de Brito Machado[525] defende que a responsabilidade em tela é solidária, ou seja, a lei não atribuiu responsabilidade exclusiva aos indicados no mencionado artigo. Assim, para que houvesse exclusão da responsabilidade conjunta, teria que estar expressamente prevista na lei.

Nesse passo, seria possível sustentar, assim como Leandro Paulsen,[526] que caso a pessoa jurídica tenha de alguma forma se beneficiado do ato, ainda que este tenha sido praticado com infração à lei ou com excesso de poderes, a sua responsabilidade será solidária, *ex vi* do disposto no art. 124, do próprio CTN que atribui a solidariedade por interesse comum.[527]

Luiz Emygdio F. da. Rosa Jr.[528] por seu turno, leciona que a hipótese versada no art. 135 do CTN é de responsabilidade subsidiária, consoante posicionamento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça.

De fato, ambas as turmas tributárias do STJ se manifestam nesse sentido, sendo possível compilar julgados que reconhecem não se cuidar, o art. 135, III, do CTN, de responsabilização unicamente pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, vejamos:

> TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. INDÍCIOS DE PRÁTICA DE INFRAÇÃO. REDIRECIONAMENTO AOS SÓCIOS. POSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.
>
> 1. A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a **responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN**. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa. Posicionamento sedimentado nesta Corte quando do julgamento do REsp 1.101.728/SP. Acórdão

[524] Sustentando a tese minoritária que a responsabilidade é pessoal, Luciano Amaro comentando a previsão contida no art. 135 do CTN e confrontando-a com o teor do art. 134 do mesmo diploma, registra que "[...]Não se trata, portanto, de responsabilidade subsidiária do terceiro, nem de responsabilidade solidária. Somente o terceiro responde, 'pessoalmente'". AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 18 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 354.

[525] MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. pp. 167 et. seq.

[526] PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 13. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 1018.

[527] Em sentido contrário: MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário. V. II. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 522.

[528] ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. Manual de Direito Financeiro e Tributário. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 435.

sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08 (DJe de 23/03/2009).

(...)

4. Recurso especial não conhecido.[529]

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. FALTA DE PAGAMENTO DE TRIBUTO. NÃO-CONFIGURAÇÃO DA **RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DOS SÓCIO**S. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1.101.728/SP, EM 11.03.2009, JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSE PRECEDENTE (CPC, ART. 543-C, § 7º), QUE IMPÕE SUA ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS. INOVAÇÃO DA LIDE. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.[530]

(destacou-se)

Assim, com relação ao art. 135, III, do CTN, surge a seguinte indagação: se uma empresa simplesmente deixa de pagar um tributo no seu vencimento, em razão de não ter dinheiro em caixa, a inadimplência tributária acarreta diretamente a responsabilidade dos sócios?

Como se sabe, a responsabilidade dos sócios implica na sujeição do seu patrimônio particular em face das dívidas da sociedade. Contudo, a simples condição de sócio não implica em responsabilidade pessoal, uma vez que necessário o **poder de gestão**, na condição de administrador de bens alheios: diretores, gerentes ou representantes de sociedades.

Além disso, não basta exercer a função de administrador, sendo necessário que o débito tributário resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração da lei, do contrato social ou do estatuto.

Portanto, o simples não recolhimento de tributos não acarreta responsabilidade tributária. No mesmo sentido, o STJ se manifestou em julgado sob o rito dos recursos repetitivos e, ainda, editou Súmula sobre a matéria. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO

ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

(...)

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de **que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsi-**

[529] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, REsp 1091593 / RS, Relator Ministro Castro Meira, Julgado em 21/10/2010

[530] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, REsp AgRg no REsp 1110174 / ES, Relator Ministro Teori Zavascki, Julgado em 18/03/2010.

diária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou
ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ d 28.02.2005).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. **543-C do CPC** e da Resolução STJ 08/08.

Súmula nº 430 — DJe 13/05/2010

Inadimplemento da Obrigação Tributária — Responsabilidade Solidária do Sócio-Gerente. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Outra questão que agita o Poder Judiciário reside no ônus da prova para que seja comprovado, nos autos de Execução Fiscal, que o sócio agiu ou deixou de agir com excesso de poderes, a fim de apurar a real responsabilidade.

Sobre o tema, firme é a posição do Superior Tribunal de Justiça, que, em recente julgado, assim decidiu:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DOSÓCIO CUJO NOME CONSTA DA CDA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. ENTENDIMENTO FIRMADO EM RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC). RESPPARADIGMA 1.104.900/ES. RETORNO DOS AUTOS. NECESSIDADE. FALTA DEPREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. MULTA.

1. No julgamento dos EREsp 702.232/RS, de relatoria do Min. Castro Meira, a Primeira Seção firmou entendimento de que o ônus da prova quanto à ocorrência das irregularidades previstas no art. 135 do CTN — "excesso de poder", "infração da lei" ou "infração do contrato social ou estatutos" — incumbirá à Fazenda ou ao contribuinte, a depender do título executivo (CDA).

2. Se o nome do sócio não consta da CDA e a execução fiscal foi proposta somente contra a pessoa jurídica, ônus da prova caberá ao Fisco.

3. Caso o nome do sócio conste da CDA como corresponsável tributário, caberá a ele demonstrar a inexistência dos requisitos doart. 135 do CTN, tanto no caso de execução fiscal proposta apenas emrelação à sociedade empresária e posteriormente redirecionada para osócio-gerente, quanto no caso de execução proposta contra ambos.

4. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.104.900/ ES,relatoria da Ministra Denise Arruda, submetido ao regime dosrecursos repetitivos (art. 543-C do CPC), reiterou o entendimento deque a presunção de liquidez e certeza do título executivo faz com que, nos casos em que o nome do sócio conste da CDA, o ônus da provaseja transferido ao gestor da sociedade.

5. No caso, o acórdão recorrido parte de premissa equivocada, de que o EXEQUENTE deve fazer a prova de ter o EXECUTADO agido com excessode poderes ou infração à lei, contrato ou estatuto, limitando-se arechaçar a alegação de dissolução irregular da empresa. No caso emapreço, a execução fiscal foi proposta contra a empresa e os sócios,competindo a estes, portanto, a prova da inexistência dos elementosfáticos do artigo 135 do CTN.

6. Com efeito, firmado o acórdão em premissa destoante dajurisprudência do STJ, determina-se o retorno dos autos à Corte deorigem para promover novo julgamento da apelação, levando em contase o executado, por meio dos embargos à execução, fez provainequívoca apta a afastar a liquidez e certeza da CDA.

(...)

Agravo regimental improvido."[531]

Portanto, o STJ decidiu que o ônus da prova quanto à ocorrência das irregularidades previstas no art. 135 do CTN incumbirá à Fazenda ou ao contribuinte, a depender do título executivo (CDA). Se o nome do sócio não constar da CDA e a execução fiscal for proposta somente contra a pessoa jurídica, o ônus da prova caberá ao Fisco. Por outro lado, caso o nome do sócio conste da CDA como corresponsável tributário, caberá a ele demonstrar a inexistência dos requisitos doart. 135 do CTN, tanto no caso de execução fiscal proposta apenas em relação à sociedade empresária e posteriormente redirecionada para o sócio-gerente, quanto no caso de execução proposta contra ambos.

Em razão deste entendimento, a Fazenda Pública passou a incluir o nome dos sócios na Certidão de Dívida Ativa, a fim de transferir para eles o ônus de provar que não agiram em afronta ao artigo 135 do CTN.

Todavia, o Supremo Tribunal Federal, em decisão proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa, no julgamento do Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 608.426/PR, decidiu que os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa aplicam-se indistintamente a qualquer categoria de sujeito passivo, sendo absolutamente irrelevante a sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc), na fase de constituição do crédito tributário. Confira-se:

[531] Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, AgRg no AREsp 8282 / RS, Rel. Min Humberto Martins, julgado em 07/02/2012.

> "AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE CORRETA CARACTERIZAÇÃO JURÍDICA POR ERRO DA AUTORIDADE FISCAL. VIOLAÇÃO DO CONTRADITÓRIO, DA AMPLA DEFESA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. INEXISTÊNCIA NO CASO CONCRETO.
>
> Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc). (...)
>
> Agravo regimental ao qual se nega provimento."[532]

Dessa forma, entendeu que, para que caso o nome dos sócios constem da CDA, eles precisam ter participado do processo administrativo, sob pena de nulidade da Certidão de Dívida Ativa.

Por fim, cumpre salientar que a orientação da Primeira Seção do STJ firmou-se no sentido de que é viável o redirecionamento da execução fiscal para os sócios também na hipótese de dissolução irregular da sociedade, pois tal circunstância acarretaria, em tese, a responsabilidade subsidiária dos sócios.[533]

Para tanto, foi editada a Súmula nº 435

> Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente

(B.2.4) RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES

A responsabilidade por infrações instituída pelo art. 136, do CTN, é objetiva. Significa dizer que independe da intenção do agente ou do responsável, não sendo, portanto, necessário que o Fisco pesquise a presença do elemento subjetivo (dolo ou culpa). Ademais, as infrações de que trata o dispositivo em análise são as de natureza tributárias (multas moratória e isolada) e não as de cunho penal.

Em certos casos, uma mesma infração tributária pode resultar em sanções administrativas e penais (ilícitas). É o caso do empregador que não repassa ao INSS (Instituto Nacional da Seguridade Social) o Imposto de Renda, de seu

[532] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma, RE 608.426, Rel. Ministro Joaquim Barbosa, Dje 24/10/2011.

[533] BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, AgRg no REsp nº 1368205/SP, Rel. Min. Mauro Campbell, Julgado em 21/05/2013.

empregado, retido na fonte. Nessa situação, o infrator se sujeita às sanções administrativas (multa moratória) e penais (crime de apropriação indébita).

Instituto importantíssimo na seara da responsabilidade tributária é a denúncia espontânea, que está expressa no artigo 138, do CTN. É a exclusão da responsabilidade em decorrência do reconhecimento da prática de infração tributária (obrigação principal ou acessória) e eventual pagamento de tributo devido. Para configurar a denúncia espontânea, é preciso que esta seja apresentada antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionado com a infração, na forma do parágrafo único do mesmo art. 138, do CTN.

O requisito da tempestividade é fundamental para a validade da denúncia espontânea, pois basta uma simples notificação recebida pelo sujeito passivo para que se descaracterize o seu cabimento.

O contribuinte poderá, em certos casos, solicitar que a autoridade fiscal apure o montante do tributo devido. Após a apuração pelo Fisco, o contribuinte deverá depositar o valor levantado, para que assim se configure a denúncia espontânea.

O STJ[534] tem entendimento pacificado no sentido de que a denúncia espontânea exclui a multa de natureza punitiva, desde que sejam pagos os juros e a correção monetária. No entanto, o mesmo tribunal entende que, mesmo havendo a denúncia espontânea pelo sujeito passivo, acompanhada do respectivo pagamento do eventual tributo devido, esta não o libera do pagamento da multa isolada, não sendo abrangida, portanto, pelo alcance do artigo 138 do CTN. O fundamento de tal entendimento está na inexistência de vínculo entre a multa isolada e o fato gerador.[535]

O pagamento parcelado do tributo referente à denúncia espontânea pode ser feito? Como fica a questão da multa nesse caso? O STJ já firmou entendimento de que não configura denúncia espontânea o pagamento parcelado. Esse posicionamento prevalece, mesmo quanto ao período anterior ao art. 155-A caput e § 1º, do CTN, incluído pela Lei Complementar nº 104/2001.[536]

[534] Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 246.457-RS. Segunda Turma. Relator: Ministra Nancy Andrighi. Julgado em 06 de abril de 2000. In: DJ, de 08 de maio de 2000; e BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 246.723-RS. Segunda Turma. Relator: Ministra Nancy Andrighi. Julgado 06 de abril de 2000. In: DJ, de 29 de maio de 2000.

[535] Ver: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 190.388-GO. Primeira Turma. Relator: Ministro José Delgado. Julgado em 03 de dezembro de 1998. In: DJ, de 22 de março de 1999; e BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 195.161-GO. Primeira Turma. Relator: Ministro José Delgado. Julgado em 23 de fevereiro de 1999. In: DJ, de 26 de abril de 1999.

[536] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 378.795-GO. Primeira Seção. Relator: Ministro Franciulli Neto. Julgado em 27 de outubro de 2004. In: DJ, de 21 de março de 2005.

BLOCO VII: NOÇÕES GERAIS DE LANÇAMENTO, SUSPENSÃO, EXTINÇÃO E EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

AULAS 21 A 26

I. TEMA

Noções gerais de lançamento, suspensão, exclusão e extinção do crédito tributário.

II. ASSUNTO

Análise do lançamento e do crédito tributário, desde a sua constituição até a sua extinção.

III. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Fazer com que o aluno compreenda a natureza jurídica do lançamento, a constituição do crédito tributário e as diversas etapas até a sua extinção.

IV. DESENVOLVIMENTO METODOLÓGICO

AULA 21 — CRÉDITO TRIBUTÁRIO E LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO: NATUREZA JURÍDICA

ESTUDO DE CASO: (RESP Nº 1.130.545 — RJ)

O Município do Rio de Janeiro enviou carnê de IPTU, tributo sujeito ao lançamento de ofício, referente ao ano de 2013, para a residência do Sr. João Pedro. Dois anos após o pagamento do débito, o contribuinte recebe novo carnê referente ao mesmo ano, sob o argumento de que, por um erro na metragem do imóvel, a cobrança foi feita a menor. Responda se o contribuinte estaria obrigado ao novo recolhimento, à luz do disposto nos artigos 146 e 149, do CTN.

1. O CONCEITO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O crédito tributário é o direito potestativo[537] que tem o Estado de exigir do contribuinte o pagamento do tributo devido, sendo derivado de relação jurídico-tributária que nasce com a ocorrência do fato gerador, na data ou no prazo determinado em lei.

Na opinião de Hugo de Brito Machado[538] o referido crédito tributário é "o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)".

Paulo de Barros Carvalho[539,] por sua vez, define credito tributário "como o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro".

Nas palavras de Leandro Paulsen,[540] tem-se que a relação obrigacional de natureza tributária apresenta duas faces, ou seja, obrigação e crédito, sendo que ambos, a teor do art. 139 do Código Tributário Nacional (CTN), têm a mesma natureza e sobre as peculiaridades deste binômio crédito/obrigação discorreremos a seguir.

No Direito Tributário pátrio, apesar do conceito de obrigação se diferenciar do de crédito, ambos nascem no mesmo momento temporal lógico. Isso porque, com a ocorrência do fato gerador, nasce um direito subjetivo de crédito para a Fazenda Pública e um dever jurídico para o contribuinte, ou seja, o dever de satisfazer o débito.

[537] O direito potestativo não exige um determinado comportamento de outrem nem é suscetível de violação. É, assim, figura inconfundível com a de direito subjetivo e, para alguns, até com a de relação jurídica, à qual se considera externo e antecedente. A outra parte não é sujeita ao poder do titular, mas à alteração produzida. Mas, como ele, o direito potestativo é expressão de autonomia privada. O direito potestativo distingue-se do direito subjetivo. A este contrapõe-se um dever, o que não ocorre com aquele, espécie de poder jurídico a que não corresponde um dever, mas uma sujeição, entendendo-se, como tal, a necessidade de suportar os efeitos do exercício do direito potestativo. Como não lhe corresponde um dever, não é suscetível de violação e, por isso, não gera pretensões." AMARAL, Francisco. **Direito civil: introdução.** 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 179.

[538] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. Ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 172..

[539] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 398.

[540] PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 13ª. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 1045.

Não obstante, vale mencionar que Rubens Gomes de Souza[541], um dos responsáveis pela elaboração do Código Tributário Nacional, adota entendimento diverso, no sentido de que obrigação e crédito tributário são absolutamente distintos. Para ele, primeiro nasceria o fato gerador, depois a obrigação tributária, e, por último, o crédito.

Hugo de Brito Machado[542] também partilha dessa tese quando argumenta que embora, "em essência, crédito e obrigação sejam a mesma relação jurídica, o crédito é um momento distinto. É um terceiro estágio na dinâmica da relação obrigacional tributária".

Todavia, consoante a posição majoritária da doutrina[543], não há como separar crédito de obrigação, eis que eles efetivamente têm a mesma natureza e ocorrem no mesmo momento.[544]

2. LANÇAMENTO: CONCEITO E NATUREZA

A origem etimológica de lançamento está relacionada ao ato de calcular, de efetuar um lance.

Alberto Xavier aponta a escassa visibilidade do lançamento na vida jurídica cotidiana — em função da crescente participação dos contribuintes no cálculo de seus próprios tributos, conforme será estudado nas modalidades de lançamento — como uma das principais razões para sua atrofia doutrinária.[545]

A tendência é que a Administração Pública intervenha cada vez menos no momento anterior ao pagamento e, por outro lado, atue cada vez mais na sanção aos ilícitos cometidos pelo sujeito passivo, incumbido de diversos deveres tributários.

O lançamento é de fundamental importância, tanto é assim que a Constituição da República de 1988 exige a elaboração de lei complementar para tratar de normas gerais que versem sobre o tema (art. 146, inc. III, "b", da CRFB/1988).

Ricardo Lobo Torres,[546] quando aprecia os aspectos relacionados ao lançamento, sustenta que este, "sob o ponto de vista lógico, coincide geralmente com a subsunção do fato concreto na hipótese de incidência prevista na lei. É ato de aplicação da lei ao caso emergente, na busca da exata adequação entre a realidade e a norma".

Do ponto de vista legal (art. 142, *caput*, do CTN), lançamento é "o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível".

A definição legal de lançamento é bastante criticada pela doutrina, especialmente quantos aos argumentos de que o lançamento não é procedimento,

[541] SOUZA, Rubens Gomes de. Idéias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal. In: *RDA*, v. 34. Rio de Janeiro: Renovar, 1953. p. 20.

[542] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 182.

[543] "A **obrigação e o crédito não só se extinguem** como também nascem **juntamente**. Nada obstante, o Código reserva o termo "crédito" à obrigação que adquire concretitude ou visibilidade e passa por diferentes graus de exigibilidade; assim, o "crédito" se "constitui" pelo lançamento (art. 142), torna-se definitivamente constituído na esfera administrativa tanto que decorrido o prazo de 30 dias do lançamento ou da decisão irrecorrível (arts. 145, 174) e se transforma em dívida ativa, adquirindo presunção de liquidez e certeza pela inscrição nos livros de dívida ativa (art. 204 CTN). A técnica utilizada pelo Código deve ser empregada com cautela, pois obrigação e crédito não se distinguem em sua essência, como declara o próprio CTN no art. 139. (...) TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Renovar, 4ª Edição, p. 235 e 272

[544] Em sentido contrário, vide: SOUZA, Rubens Gomes de. Idéias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal. In: *RDA*, v. 34. Rio de Janeiro: Renovar, 1953. p. 20.

[545] XAVIER, Alberto. *Do lançamento*: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 4.

[546] TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. atual. até a publicação da Emenda Constitucional n. 44, de 30.6.2004. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 272.

mas sim ato administrativo conclusivo do procedimento, e que tampouco tem por objeto a aplicação de penalidade, já que é ato de aplicação da norma tributária material ao caso concreto.

Corroborando tal assertiva, Luciano Amaro,[547] reconhecendo várias impropriedades no conceito legislado pelo art. 142, do CTN, consigna que tal dispositivo:

> Define lançamento não como um *ato* da autoridade, mas como *procedimento administrativo*, o que pressuporia a prática de uma *série de atos* ordenada e orientada para a obtenção de determinado resultado. Ora, o lançamento não é procedimento, é ato, ainda que praticado *após* um procedimento (eventual, e não necessário) de investigação de fatos cujo conhecimento e valorização se façam necessários para a consecução do lançamento.

Apesar das críticas devidas à definição, a lei estabelece que a atividade de lançamento possui cinco finalidades, quais sejam: (**i**) verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente; (**ii**) determinação da matéria tributável;[548] (**iii**) cálculo do montante do tributo devido (base de cálculo e alíquota); (**iv**) identificação do sujeito passivo (contribuinte ou responsável); (**v**) aplicação de penalidade, quando cabível.

A atividade administrativa por parte da autoridade competente é vinculada e obrigatória (§. único, art. 142, do CTN), o que caracteriza o princípio da indisponibilidade do crédito tributário.

A determinação da natureza jurídica do lançamento gerou certa controvérsia doutrinária no passado. Isso porque uma corrente conservadora (minoritária) defende a ideia de que o lançamento (acertamento) seria um conjunto de atos e procedimentos tendentes à verificação do débito tributário e à individualização e valoração dos componentes que expressam seu conteúdo.[549]

Contudo, o termo "acertamento" é vacilante, por comportar uma pluralidade de situações jurídicas completamente diversas, tais como os atos jurisdicionais; os atos materialmente administrativos e os atos psicológicos dos contribuintes.

A doutrina mais atual entende, portanto, que o lançamento é um **ato administrativo**, ainda que para sua formação sejam necessários alguns procedimentos anteriores e outros revisionais posteriores — o que não descaracteriza o ato administrativo de lançamento. Este é um só, nada mais sendo que um **ato administrativo** de aplicação da lei ao caso concreto.[550]

Com efeito, há atos administrativos que necessitam de um ou mais procedimentos para existir, o que ocorre também com o lançamento, em que os procedimentos anteriores e/ou posteriores, quando necessários, não integram o ato.

[547] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 370. No mesmo sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. pp. 376-385.

[548] É certo que a obrigação tributária é uma obrigação de pagamento em moeda nacional, assim, o preceito deve ser observado, principalmente, nos tributos incidentes sobre rendas, operações financeiras e de comércio exterior. Portanto, nestas hipóteses, deve ser obedecido o disposto no art. 143, do CTN, que estabelece: "Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributável esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á a sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação".

[549] Neste sentido, vide: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Lejus, 1963. pp. 325 e ss; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria e Prática do Direito Tributário*. São Paulo: Bushatsky,1975. p. 24.

[550] Neste sentido, vide: BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 208; CARVALHO, Paulo de Barros. *Decadência e Prescrição*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976. p. 53; FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1974. p. 115.

Atualmente, eventual procedimento preliminar ao lançamento está diretamente relacionado ao levantamento de provas a respeito da ocorrência do fato gerador. Todavia, tais procedimentos não são essenciais, de modo que o lançamento pode perfeitamente se consubstanciar em ato isolado, existindo sem qualquer processo que o anteceda.

Já os procedimentos posteriores relacionam-se, dentre outros, à inconformidade do contribuinte frente ao lançamento efetuado, o que é feito por meio da sua impugnação.

O lançamento é espécie de ato tributário cujo objeto é a declaração do direito do ente público à prestação patrimonial tributária. Alberto Xavier[551] define lançamento como ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua consequente exigência. Vale observar, ainda, que o doutrinador critica as definições de lançamento baseadas nos efeitos produzidos pelo ato, isto é, que se utilizam de expressões como "constituição do crédito" ou de "formalização do crédito".[552]

Em que pese o entendimento esposado acima, a doutrina majoritária[553] conceitua lançamento como ato administrativo vinculado e obrigatório, emanado de agente administrativo competente, que, com base na lei, confirma a existência da obrigação tributária (efeito declaratório) e constitui o direito da Fazenda Pública ao crédito tributário (efeito constitutivo) ou extingue direito preexistente (efeito extintivo), por meio da homologação tácita ou expressa do pagamento.

Por meio do lançamento, portanto, ato privativo da autoridade administrativa, ocorre a subsunção da lei ao caso concreto.

2.1 Características do lançamento

Em suma, o lançamento possui as seguintes características:

1) Possui forma escrita (declaração expressa de vontade). A exceção se cuida do lançamento homologatório tácito, na forma do art. 150 do CTN, que é uma declaração tácita de vontade, como será demonstrado adiante;

2) É ato administrativo vinculado e obrigatório. (v. parágrafo único do art. 142 e art. 3º, todos do CTN);

3) Tem caráter de definitividade (princípio da inalterabilidade do lançamento). A regra geral impõe que, após a cientificação regular do contribuinte ou responsável, o lançamento não pode mais sofrer modificação pela autoridade administrativa, em razão da proteção da segurança jurídica e da confiança do contribuinte, ou seja, é vedada, via de regra, a edição de outro ato administrativo de lançamento referente ao mesmo fato gerador (art. 146, do CTN).

[551] XAVIER, Alberto. *Do lançamento*: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 66.

[552] XAVIER, Alberto. *Do lançamento*: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 67.

[553] Em primeiro lugar a lei descreve a hipótese em que o tributo é devido. É a hipótese de incidência. Concretizada essa hipótese de incidência pela ocorrência do **fato gerador,** surge a **obrigação tributária**. A natureza jurídica do lançamento tributário já foi objeto de grandes divergências doutrinárias. Hoje, porém, é praticamente pacífico o entendimento segundo o qual o lançamento não cria direito. Seu efeito é simplesmente declaratório. Entretanto, no Código Tributário Nacional o crédito tributário é algo diverso da obrigação tributária. Ainda que, em essência, crédito e obrigação sejam a mesma relação jurídica, o crédito é um momento distinto. É um terceiro estágio na dinâmica da relação obrigacional tributária. É o lançamento é precisamente o procedimento administrativo de determinação do crédito tributário Antes do lançamento existe a obrigação. A partir do lançamento surge o crédito. O lançamento, portanto, é **constitutivo do crédito tributário**, e apenas **declaratório da obrigação** correspondente. MACHADO. Op. Cit. p. 153.

2.2 Princípios que regem o lançamento

O lançamento rege-se por quatro princípios: o da vinculação à lei (parágrafo único, do art. 142, do CTN); o da irretroatividade da lei tributária (art. 144, do CTN); o da irrevisibilidade (art. 145, do CTN) e o da inalterabilidade do lançamento (art. 146, do CTN). Vejamos cada um deles:

2.2.1 Princípio da vinculação à lei

Previsto no parágrafo único do art. 142, do CTN — dispositivo que se coaduna com o próprio conceito de tributo traduzido no art. 3º do mesmo diploma legal —, o princípio da vinculação à lei orienta que o lançamento constitui um ato vinculado, isto é, inexiste qualquer margem de discricionariedade do Fisco.

Nesse diapasão, Ricardo Lobo Torres[554] leciona que "vinculação à lei significa que a autoridade administrativa deve proceder ao lançamento nos estritos termos da lei, sempre que, no mundo fático, ocorrer a situação previamente descrita na norma" e, prosseguindo no argumento quanto à inexistência de discricionariedade, *in casu*, o autor assevera que dessa mesma vinculação resulta a obrigatoriedade do lançamento, no sentido de que a "autoridade administrativa não pode efetuar o lançamento contra um sujeito passivo e deixar de efetivá-lo, em idênticas circunstâncias, com relação a outra pessoa, movida por critérios subjetivos".

Assim, a lei vincula o poder do agente administrativo ao não autorizar que sua vontade se manifeste livremente, vedando que seja feito um juízo de conveniência e oportunidade do lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

2.2.2 Princípio da irretroatividade da Lei Tributária

O referido princípio significa que o lançamento será regido pela lei vigente no momento de ocorrência do fato gerador, ainda que esta tenha sido revogada ou modificada e, por tal razão, a norma que estiver em vigor quando da realização do lançamento não retroagirá para atingir aquele fato gerador anterior.

Cumpre destacar, todavia, que tal princípio se aplica apenas aos elementos relacionados ao aspecto interno do fato gerador, quais sejam, a base de cálculo, a alíquota e o sujeito passivo, eis que de acordo com o disposto no art. 144, § 1º, do CTN, aos elementos afetos ao aspecto externo do referido fato gerador, a lei que vigorará é aquela que estiver vigendo no momento do lançamento.

[554] TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. atual. até a publicação da Emenda Constitucional n. 44, de 30.6.2004. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. pp. 275-276.

Os elementos relativos ao aspecto externo do fato gerador são aqueles que não dizem respeito ao mérito do lançamento, como, por exemplo, os critérios de apuração, de fiscalização (inclusive os que ampliam os poderes de investigação das autoridades administrativas) ou que confiram maiores garantias ou privilégios ao crédito tributário.

De toda forma, caso seja outorgada responsabilidade tributária a terceiros esta regra é excepcionada, exceção que para Luciano Amaro[555] é óbvia, porquanto "não se pode, por lei posterior à ocorrência do fato gerador, atribuir responsabilidade tributária a terceiro. Lei que o fizesse seria inconstitucional por retroatividade".

2.2.3 Princípio da irrevisibilidade

Com fundamento no princípio da segurança jurídica — consagrado no bojo do art. 5º, XXXVI, da CRFB/1988 —, o princípio da irrevisibilidade, conforme o art. 145, do CTN, sustenta a estabilidade das relações jurídicas, ao determinar que o lançamento, uma vez notificado o contribuinte, não poderá ser revisto pela Fazenda Pública, equivalendo a um ato jurídico perfeito.

De toda forma, o lançamento poderá ser revisto diante da ocorrência de três exceções contempladas no próprio art. 145, do CTN, hipóteses previstas em seus incisos I a III, quais sejam: (**i**) impugnação do sujeito passivo; (**ii**) recurso de ofício; e a (**iii**) iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149, do CTN — situações em que a Administração obedece ao estatuído em lei ou em razão de ter sido induzida a erro por ato do contribuinte ou de terceiro.

A primeira hipótese trata da irresignação do contribuinte em face do lançamento e, por esta razão, impugna o ato, sendo que a Fazenda Pública, ao apreciar a impugnação, pode acolher os fundamentos levantados.

A segunda se refere ao recurso de ofício, em regra presente quando uma decisão de primeira instância contraria os interesses do Fisco, a fim de que esta seja examinada por uma autoridade superior para se confirmar se seria hipótese de alteração do lançamento.

Já a exceção descrita no inciso III, do art. 145, do CTN, faz referência ao preceito contido no art. 149 do mesmo diploma, o qual define as hipóteses de revisão ou lançamento de ofício.

Importantíssimo ressaltar que tanto o lançamento de ofício quanto a revisão de ofício devem ser devidamente fundamentados, em razão dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte.

Por fim, ressalte-se que o parágrafo único do mesmo art. 149, do CTN, estabelece um limite temporal à revisão do lançamento, determinando que

[555] AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012 pp. 375.

esta só pode ser iniciada se ainda não tiver sido extinto o direito da Fazenda Nacional de lançar o crédito tributário — prazo decadencial.

2.2.4 Princípio da inalterabilidade do lançamento

Disciplinado pelo art. 146, do CTN, o princípio da inalterabilidade do lançamento significa que qualquer alteração promovida nos critérios jurídicos que serviram de base para aquele ato somente poderá ser aplicada de forma prospectiva, isto é, apenas produzirá efeitos para o futuro com relação a um mesmo sujeito passivo, "ainda que haja modificação na jurisprudência administrativa ou judicial".[556]

O princípio da inalterabilidade consagra o *nemo potest venire* contra *factum proprium*, visto como o princípio da confiança legítima. Não se pode contradizer o que foi validamente manifestado. O artigo é a positivação de um princípio geral do direito que veda a contradição e tutela a confiança.

Sobre o tema, Luciano Amaro[557] esclarece, com propriedade que

> O que o texto legal de modo expresso proíbe não é a mera *revisão de lançamento* com base em novos critérios jurídicos; é a aplicação desses novos critérios a *fatos geradores ocorridos* antes de sua introdução (que não necessariamente terão sido já objeto de *lançamento*). Se, quanto ao fato gerador de *ontem*, a autoridade não pode, *hoje*, aplicar novo critério jurídico (diferente do que, no passado, tenha aplicado em relação a outros fatos geradores atinentes ao mesmo sujeito passivo), a questão não se refere (ou não se *resume*) à revisão de lançamento (velho), mas abarca a *consecução* de lançamento (novo). É claro que, não podendo o novo critério ser aplicado para *lançamento* novo com base em fato gerador ocorrido antes da introdução do critério, com maior razão este também não poderá ser aplicado para *rever* lançamento *velho*. Todavia, o que o preceito resguardaria contra a mudança de critério não seriam apenas lançamentos anteriores, mas *fatos geradores* passados. (Os grifos são do original)

O verbete da Súmula nº 227, do antigo TRF (Tribunal Federal de Recursos), expressa, de forma clara, que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento". Na mesma esteira, Rubens Gomes de Souza[558] defende que não é possível a revisão do lançamento quando o Fisco cometer erro de direito — incorreção na apreciação da natureza jurídica do fato gerador. Assim, **apenas o erro de fato seria passível de ser revisto**.

O Superior Tribunal de Justiça, em julgamento sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, já se manifestou sobre o tema, estabelecendo as

[556] *Ib ibidem,* pp. 277-278.

[557] AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Po.377-378.

[558] SOUZA, Rubens Gomes de. Limites dos poderes do Fisco quanto à revisão dos lançamentos. In: *RT*, 175. São Paulo: RT, 1948, p. 447.

premissas para diferenciar o que seria **erro de fato** e **erro de direito**, deixando claro que apenas poderá haver lançamento retroativo acaso fique constatada a ocorrência de **erro de fato**. Confira-se:

> "PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIALREPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C,DO CPC. TRIBUTÁRIO E PROCESSO ADMINISTRATIVOFISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IPTU.RETIFICAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DO IMÓVEL.FATO NÃO CONHECIDO POR OCASIÃO DOLANÇAMENTO ANTERIOR (DIFERENÇA DA METRAGEMDO IMÓVEL CONSTANTE DO CADASTRO).RECADASTRAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DEFATO. CARACTERIZAÇÃO.
>
> 1. A retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o direito potestativo da Fazenda Pública pelo decurso do prazo decadencial), quando decorrer da apreciação de fato não conhecido por ocasião do lançamento anterior, ex vi do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN.
>
> 2. O ato administrativo do lançamento tributário, devidamente notificado ao contribuinte, somente pode ser revisto nas hipóteses enumeradas no artigo 145, do CTN, *verbis*:
>
> *'Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:*
>
> *I — impugnação do sujeito passivo;*
>
> *II — recurso de ofício;*
>
> *III — iniciativa de ofício da autoridade administrativa, noscasos previstos no artigo 149.'*
>
> 3. O artigo 149, do Codex Tributário, elenca os casos em que se revelapossível a revisão de ofício do lançamento tributário, quais sejam:
>
> *'Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pelaautoridade administrativa nos seguintes casos:*
>
> *I — quando a lei assim o determine;*
>
> *II — quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;*
>
> *III — quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;*

IV — quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V — quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI — quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII — quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII — quando deva ser apreciado fato não conhecido ou nãoprovado por ocasião do lançamento anterior ;

IX — quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.'

4. Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário dopoder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente podeser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazodecadencial para a constituição do crédito tributário.

5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato(artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de suaexistência ou a impossibilidade de sua comprovação à época daconstituição do crédito tributário.

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equívoco na valoraçãojurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributáriorevela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção àconfiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou oentendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".

8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza revisão) éenfrentada pela doutrina, verbis:

'Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta.

Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo).

'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva.' (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário — Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446)

'O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dosacontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fatodiverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. Oerro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de ummódulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência daquestão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, oscritérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedenteobrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão dedecisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critériossomente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores àalteração." (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009,pág. 708)

'O comando dispõe sobre a apreciação de fato nãoconhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se queeste lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeitoque não depende de interpretação normativa para sua verificação.

Frise-se que não se trata de qualquer 'fato', mas aquele quenão foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é,portanto, aquele

fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e,por reputá-lo despido de relevância, tenha-o deixado de lado, nomomento do lançamento.

Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fatoconhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, emmomento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas depura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior,com fulcro no artigo 146, do CTN, (...).

Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoraçãojurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quantoa fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca devista, aliás, que inexiste previsão de erro de direito, entre as hipótesesdo art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior.' (Eduardo Sabbag, in "Manual de Direito Tributário", 1ª ed., Ed.Saraiva, pág. 707)

9. In casu, restou assente na origem que:

'Com relação a declaração de inexigibilidade da cobrança de IPTU progressivo relativo ao exercício de 1998, em decorrência de recadastramento, o bom direito conspira a favor dos contribuintes por duas fortes razões.

Primeira, a dívida de IPTU do exercício de 1998 para com o fisco municipal se encontra quitada, subsumindo-se na moldura de ato jurídico perfeito e acabado, desde 13.10.1998, situação não desconstituída, até o momento, por nenhuma decisão judicial.

Segunda, afigura-se impossível a revisão do lançamento no ano de 2003, ao argumento de que o imóvel em 1998 teve os dados cadastrais alterados em função do Projeto de Recadastramento Predial, depois de quitada a obrigação tributária no vencimento e dentro do exercício de 1998, pelo contribuinte, por ofensa ao disposto nos artigos 145 e 149, do Código Tribunal Nacional.

Considerando que a revisão do lançamento não se deu por erro de fato, mas, por erro de direito, visto que o recadastramento no imóvel foi posterior ao primeiro lançamento no ano de 1998, tendo baseado em dados corretos constantes do cadastro de imóveis do Município, estando o contribuinte notificado e tendo quitado, tempestivamente, o tributo, não se verifica justa causa para a pretensa cobrança de diferença referente a esse exercício.'

10. Consectariamente, verifica-se que o lançamento originalreportou-se à área menor do imóvel objeto da tributação, por desconhecimento de sua real metragem, o que ensejou a posteriorretificação dos dados cadastrais (e não o recadastramento do imóvel),hipótese que se enquadra no disposto no inciso VIII, do artigo 149, doCodex Tribu-

tário, razão pela qual se impõe a reforma do acórdão regional, ante a higidez da revisão do lançamento tributário.

11. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.[559]

Entendimento diametralmente oposto ao do STJ é o defendido por Hugo de Brito Machado,[560] segundo o qual o **erro de direito** não se confunde com a **mudança de critério jurídico**.

Para ele, o primeiro seria inadmissível, em função do princípio da legalidade, já o segundo seria permitido, porque não existiria apenas uma única interpretação acertada da lei. Alberto Xavier,[561] por sua vez, critica o posicionamento de Hugo de Brito Machado,[562] entendendo que a lei é unívoca, só havendo uma única interpretação correta. Assim, para este último doutrinador, erro de direito e modificação de critérios jurídicos são dois limites distintos e cumulativos à revisão do lançamento.

2.3 Eficácia do lançamento

Após o destaque das principais características do lançamento, cumpre, agora, tratarmos de sua eficácia. De antemão, para melhor compreensão do tema, vale dizer que o ato constitutivo é aquele que visa adquirir, modificar ou extinguir direitos, e, por isso, tem efeito *ex nunc* (para o futuro). Por sua vez, o ato declaratório reconhece a preexistência de um direito, logo, tem efeito *ex tunc* (retroage à data do ato ou fato).

Existem três correntes doutrinárias a respeito da eficácia do lançamento:

1) **Eficácia constitutiva**: De acordo com essa corrente, o lançamento constitui a obrigação e o crédito tributário. Nada surge com o fato gerador, sequer a obrigação tributária. Sob tal premissa, apenas o lançamento faz nascer a obrigação e o crédito tributário correspondente. Em conclusão: antes do lançamento, a Fazenda Pública tem apenas interesse, mas não tem direito algum.

A doutrina brasileira não adotada essa tese, que é encampada por alguns doutrinadores estrangeiros.

2) **Eficácia declaratória**: O lançamento não constitui o crédito tributário, mas declara sua existência anterior. Tanto a obrigação quanto o crédito tributário surgem num mesmo momento, qual seja: o da ocorrência do fato gerador (corrente majoritária).

Suponhamos o seguinte cenário: alguém realiza uma compra e venda. Neste momento, nasce para o indivíduo uma obrigação tributária e um crédito para a Fazenda. Todavia, é preciso praticar um ato documental para que seja materializado o fato gerador e para que seja dada liquidez e certeza àquele

[559] BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção, Resp nº 1.130.545 — RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Julgado em 09/10/2010.

[560] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26 ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 184.

[561] XAVIER, Alberto. *Do lançamento:* teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. pp. 257-258.

[562] *Ibidem*, p. 262.

crédito, papel desempenhado pelo lançamento, que formaliza o nascimento do fato gerador e a ocorrência da obrigação tributária, atribuindo liquidez e certeza ao crédito existente.

O entendimento esposado acima teve forte influência na elaboração do CTN. Assim, a título de exemplo, podemos mencionar os seguintes dispositivos: (i) art. 143, que dispõe que a conversão do valor tributável expresso em moeda estrangeira será feito com base no câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação; bem como (ii) *caput* do art. 144, do CTN, ao estabelecer que o ato administrativo de lançamento reger-se-á pela lei vigente na data da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Ou seja, para o CTN, a lei então em vigor na data do fato gerador é a que rege o lançamento.[563]

Apesar disso, o § 1º, do art. 144, do CTN — que determina aplicar ao lançamento "a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios" — não é uma exceção à natureza declaratória do lançamento, uma vez que a norma contida no referido parágrafo tem natureza processual tributária (procedimental), logo é de eficácia imediata e aplica-se aos casos pendentes.

3) **Eficácia mista**: O lançamento tem natureza declaratória da obrigação e constitutiva do crédito. O fato gerador faz nascer a obrigação tributária e o lançamento faz surgir o crédito tributário. A teoria mista separa obrigação e crédito, porque eles nascem em momentos distintos.

Resumindo, o crédito tributário pode ser estudado por meio das seguintes etapas:

1ª — ocorrência do fato gerador: nasce o crédito tributário (nesse momento, o crédito já está constituído; já existe no mundo jurídico, mas ainda não está formalizado no mundo fático; ainda é ilíquido; a Fazenda não tem meios para cobrar o correspondente valor);

2ª — lançamento: momento em que se dá liquidez e certeza ao crédito (exigibilidade); ele já pode ser exigido;

3ª — inscrição na Dívida Ativa: último momento de concretude do crédito; além de líquido e exigível, o crédito passa a ser também exequível, por meio de execução fiscal.

Quanto à terceira etapa, cumpre mencionar que o direito de crédito da Fazenda Pública não possui autoexecutoriedade. A pretensão tem que ser satisfeita mediante da intervenção do Poder Judiciário, na via executiva.

[563] O Supremo Tribunal Federal mostra-se confuso quanto à tese da eficácia declaratória do lançamento. Isto porque, ao mesmo tempo em que o verbete de Súmula nº 112 ("o imposto de transmissão *causa mortis* é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão") é coerente com a tese apresentada, o verbete de Súmula nº 113 ("O imposto de transmissão *causa mortis* é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação") mostra um completo descompasso com o fato gerador desse imposto.

AULA 22: LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO: MODALIDADES E ALTERAÇÃO

ESTUDO DE CASO:

Imagine uma situação em que o contribuinte do PIS e da COFINS, em vez de efetuar o pagamento do imposto, resolva discutir em juízo tal obrigação tributária e efetue o depósito integral correspondente ao tributo. Se durante o curso da demanda esgotar-se o prazo decadencial para que o Fisco constitua o crédito tributário, na forma do que preceitua o art. 173, do CTN, haveria a extinção do crédito tributário, em razão da ausência de lançamento?[564]

1. MODALIDADES DE LANÇAMENTO

O Código Tributário Nacional prevê as espécies de lançamento nos arts. 147 a 150, deixando margem ao entendimento de que existiriam quatro modalidades, quais sejam, (i) por declaração, (ii) por arbitramento, (iii) de ofício e (iv) por homologação. Alguns doutrinadores assim lecionam, defendendo a tese de que seriam quatro as espécies de lançamento, como é o caso de Ricardo Lobo Torres.[565]

Contudo, embora o Código Tributário Nacional regule o lançamento por arbitramento num dispositivo específico (art. 148), predominantemente a doutrina sustenta que as modalidades de lançamento seriam apenas três,[566] inserindo a hipótese do referido art. 148, do CTN, à espécie de lançamento de ofício (art. 149, do CTN).

Tal classificação considera o **grau de participação** do sujeito passivo no procedimento, tendo-se, portanto, como modalidades; o lançamento (a) por declaração; (b) de ofício e (c) por homologação.

(a) lançamento por declaração (art. 147, do CTN):

No lançamento por declaração, as informações prestadas pelo sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado dão suporte ao lançamento que será efetuado pela autoridade administrativa — o contribuinte toma a iniciativa do procedimento. É espécie de lançamento que tende à extinção.

A rigor, "diz-se lançamento por declaração, pois a constituição do crédito tributário se dá á partir das informações dadas pelo devedor quanto ao fato gerador".[567] Luciano Amaro[568] leciona, ao analisar as especificidades da declaração prestada pelo contribuinte que esta:

[564] BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, AgRg no REsp 1163271/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/04/2012, DJe 04/05/2012.

[565] TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11 ed. atual. até a publicação da Emenda Constitucional n. 44, de 30.6.2004. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. pp. 278-281. Ver também: VICENTE, Petrúcio Malafaia. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (Coord.). *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. V. I. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 452-462.

[566] Na defesa que são apenas 3 as modalidades de lançamento: MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26 ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 185; AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 384

[567] Cf. VICENTE, Petrúcio Malafaia. *Ibidem*, p. 453.

[568] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. pp. 384-385

> [...] destina-se a registrar os dados fáticos que, de acordo com a lei do tributo, sejam relevantes para a consecução, pela autoridade administrativa, do ato de lançamento. Se o declarante indicar fatos verdadeiros, e não omitir fatos que deva declarar, a autoridade administrativa terá todos os elementos necessários à efetivação do lançamento.

Os atos relacionados a esse tipo de lançamento podem ser divididos em três fases distintas. Na primeira fase, o sujeito passivo, ou terceiro legalmente obrigado, presta informações fiscais; na segunda, autoridade administrativa lança; e, finalmente, o contribuinte paga, ou não, o tributo devido.

Existe uma presunção *iuris tantum* de veracidade quanto às informações fiscais prestadas pelo sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado. No entanto, se os valores ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos não corresponderem às declarações ou esclarecimentos prestados (omissão ou erro na escrita), a autoridade lançadora arbitrará aquele valor ou preço, sempre em atenção ao devido processo legal (art. 148, do CTN).

Daí inserir-se o lançamento por arbitramento na espécie do lançamento de ofício, eis que a Fazenda Pública promove *motu proprio* um novo lançamento.

Se o declarante indicar fatos verdadeiros, e não omitir fatos que deva declarar, a autoridade administrativa terá todos os elementos necessários à efetivação do lançamento. Informações incorretas podem ser retificadas, mas se visarem a reduzir ou excluir tributo, o erro deverá ser comprovado antes da notificação do lançamento. Após a notificação, o sujeito passivo deverá apresentar defesa administrativa ou judicial.

Exemplo clássico: Imposto de Importação

(b) lançamento de ofício (art. 149, do CTN):

No lançamento de oficio o próprio Fisco toma a iniciativa da prática do lançamento, sem qualquer colaboração do sujeito passivo. Pode se dar por dois motivos básicos, quais sejam:

(i) expressa determinação legal (art. 149, inc. I, do CTN). Em regra, quando a lei determina que certo tributo será lançado de ofício é porque essa modalidade é, de fato, a mais adequada às características do tributo (v.g. IPTU — Imposto Predial e Territorial Urbano);

(ii) substituição do lançamento feito em tributos lançados por declaração ou por homologação, em razão de algum vício — descumprimento, pelo contribuinte, de deveres de cooperação. Os incisos II a IX, do art. 149 do CTN, apresentam rol não exaustivo de vícios no lançamento.

Assim, quanto à segunda hipótese de lançamento de ofício, ou seja, quando verificado qualquer vício no lançamento por declaração ou homologação, vale mencionar que esta "iniciativa da autoridade administrativa constitui uma exceção ao princípio da irrevisibilidade do lançamento e apenas se justifica quando o contribuinte age com má fé, dolo ou simulação".[569]

Nesse contexto, diante da necessidade de realização de um novo lançamento, a Fazenda Pública então arbitra o valor de bens ou serviços (lançamento por arbitramento), uma vez que as informações prestadas pelo contribuinte se mostraram omissas ou indignas de confiança.

Via de regra, o lançamento por arbitramento — repise-se, que se insere na modalidade de lançamento de ofício — consubstancia-se por meio de auto de infração, como, por exemplo, a lavratura de auto de infração de ICMS quando o contribuinte vende a mercadoria sem a respectiva emissão de nota fiscal, ou quando os livros contábeis estão escriturados de forma equivocada.

Frise-se, entretanto, que a lógica, combinada com os princípios da razoabilidade e da motivação, deve servir de parâmetro para a prática do arbitramento. Assim, totalmente procedente o verbete da Súmula nº 76, do antigo TFR (Tribunal Federal de Recursos), que assim preceitua: "Em tema de Imposto de Renda, a desclassificação da escrita somente se legitima na ausência de elementos concretos que permitam a apuração do lucro real da empresa, não a justificando simples atraso na escrita".

Importante salientar que o arbitramento pela Fazenda Pública, embora se presuma dotado de legitimidade e legalidade, tal presunção não é absoluta, podendo o mesmo ser impugnado tanto na esfera administrativa, sendo que o ônus da prova caberá ao contribuinte.

(c) lançamento por homologação (art. 150, do CTN).

Consoante o entendimento de Hugo de Brito Machado,[570] o lançamento por homologação se traduz pelo ato em que o lançamento é feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo da obrigação tributária o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne a sua determinação e, portanto, "opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente a homologa".

Assim, no lançamento por homologação, a lei estabelece que cabe ao sujeito passivo, antes de qualquer ato da Fazenda Pública, praticar os seguintes atos: (i) apurar o montante do tributo devido; (ii) fazer declarações tempestivas; (iii) recolher a importância devida (realizar o pagamento) no prazo legal.

[569] TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11 ed. atual. até a publicação da Emenda Constitucional n. 44, de 30.6.2004. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 279.

[570] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26 ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 185.

Essa modalidade demonstra uma progressiva retirada da atuação do Fisco no ato de apurar os tributos devidos, sendo cada vez mais exigida a participação direta dos contribuintes na concretização da tarefa de lançar.

Nessa modalidade de lançamento, o Fisco faz o controle *a posteriori*. O legislador concentra tais atos na pessoa do sujeito passivo por razão mais de natureza econômica do que quaisquer outras. Dessa forma, os custos da atividade administrativa de lançamento são legalmente repassados, em sua maior parte, para o sujeito passivo, que tem o dever de colaborar com a Administração, sempre dentro de certo nível de razoabilidade.

A classificação apresentada — que toma como base o grau de participação do sujeito passivo no procedimento relacionado ao lançamento — é criticada por Paulo de Barros Carvalho,[571] defensor da tese de que o lançamento, por ser ato jurídico administrativo, não se relaciona com as vicissitudes que o precederam, isto é, não se confunde com procedimento.

A doutrina discute a possibilidade de ocorrer "autolançamento", ou seja, de o próprio sujeito passivo praticar o lançamento. Certa corrente[572] entende que se a autoridade administrativa homologa (ratifica e convalida) o lançamento, este foi de autoria do sujeito passivo, o "autolançamento" seria um ato complexo, cujo ato final estaria na homologação, pelo Fisco, do ato praticado pelo contribuinte.

A tese doutrinária acima esposada procura manter coerência formal com o estatuído no CTN — lançamento é **competência privativa** das autoridades administrativas — por isso, não admite de forma explícita que o contribuinte efetuaria um "autolançamento".

Em suma, a presenta modalidade de lançamento dispensa a atuação da Administração Tributária no momento anterior ao pagamento do tributo. Porém, quando isso ocorre, a Fazenda Pública tem de corroborar ou discordar dos atos praticados pelo sujeito passivo.

Caso a administração fazendária concorde com referidos atos, deverá homologá-los, o que acarretará a extinção do crédito tributário (art. 150, § 1º, combinado com o 156, inc. VII, ambos, do CTN). Do contrário, havendo discordância, ocorrerá o lançamento de ofício (art. 149, do CTN) e/ou a aplicação de penalidade (lavratura de auto de infração), em razão de ato ilícito.

A jurisprudência está no sentido de que a constituição do crédito tributário, na hipótese de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorre quando da entrega da declaração ou de outro documento equivalente determinado por lei, o que dispensa a necessidade de qualquer outro tipo de procedimento a ser executado pelo Fisco, não havendo, portanto, que se falar em decadência.

Nesse sentido importante destacar a Súmula nº 436 do Superior Tribunal de Justiça: "**a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo**

[571] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 424.

[572] BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro.* 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 828; SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. pp. 89-90; e outros.

débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco" e a Súmula nº 446: "**declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa da expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa**".

A partir desse momento, em que constituído definitivamente o crédito, inicia-se o prazo prescricional de cinco anos para a cobrança da exação, consoante o disposto no art. 174, CTN.

(d) Lançamento Tácito

O depósito judicial do montante integral do *quantum debeatur* realizado pelo sujeito passivo da obrigação tributária tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, hipótese prevista no art. 151, II, do CTN.

Trata-se, conforme as lições de Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.,[573] de "direito subjetivo do contribuinte para evitar a cobrança do tributo, mediante execução fiscal, fazer estancar a correção monetária e a incidência de juros de mora [...], e não pode ser negado pelo juiz".

Nesse passo, a efetivação do depósito judicial suprime o direito de o contribuinte vir a levantar tal valor no curso da demanda e, do mesmo modo, assegura para a Fazenda Pública que a retirada de tal montante somente se dará quando da solução da lide. Assim, se o provimento jurisdicional for favorável ao Fisco, este terá direito ao crédito judicialmente depositado (conversão em renda), do contrário, ou seja, sucumbindo a Fazenda Pública, o contribuinte terá direito à devolução do valor.

Quanto aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como se sabe, ao contribuinte cabe promover, antes de qualquer ato da Fazenda Pública, a apuração do montante devido, bem como recolher, no prazo legal, a importância correspondente.

De toda forma, é possível que determinado sujeito passivo, em vez de efetuar o referido pagamento, resolva discutir em juízo tal obrigação tributária e efetue o depósito integral correspondente ao tributo. Nesse contexto, o depósito judicial será considerado como recolhimento, condicionado, contudo, ao trânsito e julgado da decisão judicial vindoura.

Discutia-se, por tal motivo, a hipótese de durante o curso da demanda esgotar-se o prazo decadencial para que o Fisco constitua o crédito tributário, na forma do que preceitua o art. 173, do CTN, ou seja, se neste caso haveria ou não a extinção do crédito tributário, em razão da ausência de lançamento.

Sobre o tema, Leandro Paulsen,[574] esclarece que:

> [...] seria equivocada, pois o depósito, que é predestinado legalmente à conversão em caso de improcedência da demanda, em se tratando

[573] ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 613.

[574] PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário:* Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 9. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 1.105.

de tributo sujeito a lançamento por homologação, equipara-se ao pagamento no que diz respeito ao cumprimento das obrigações do contribuinte, sendo que o decurso do tempo sem lançamento de ofício pela autoridade implica lançamento tácito no montante exato do depósito.

Atualmente, o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que o depósito judicial pode ser convertido para pagamento de débito fiscal, ainda que o Fisco não tenha lançado expressamente o tributo, constituindo lançamento, não sendo possível cogitar-se de decadência nessas hipóteses. Veja-se:

> RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO.
>
> DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL. ART. 151, II, DO CTN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONVERSÃO EM RENDA. DECADÊNCIA.
>
> 1. Com o depósito do montante integral tem-se verdadeiro lançamento por homologação. O contribuinte calcula o valor do tributo e substitui o pagamento antecipado pelo depósito, por entender indevida a cobrança. Se a Fazenda aceita como integral o depósito, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito, aquiesceu expressa ou tacitamente com o valor indicado pelo contribuinte, o que equivale à homologação fiscal prevista no art. 150, § 4º, do CTN.
>
> 2. Uma vez ocorrido o lançamento tácito, encontra-se constituído crédito tributário, razão pela qual não há mais falar no transcurso do prazo decadencial nem na necessidade de lançamento de ofício das importâncias depositadas. Precedentes da Primeira
>
> Seção.
>
> Agravo regimental não provido[575].

[575] BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, AgRg no REsp 1163271/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/04/2012, DJe 04/05/2012.

AULA 23 SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ESTUDO DE CASO:

A socidade ABDC Ltda. ajuizou ação anulatória de débito fiscal objetivando a declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, por não estar incluído no conceito de receita bruta. Ao analisar o caso, o juiz deferiu a tutela antecipada nos seguintes termos: *"Defiro a tutela antecipada nos termos no pedido formulado pelo autor para fins de suspender a exigibilidade do crédito tributário"*. O contribuinte, devidamente intimado da decisão, passa a não recolher o tributo. Em razão da inadimplência, a Receita Federal do Brasil realiza o lançamento tributário por meio do auto de infração. Pergunta-se: está correta a conduta da Receita Federal? Se sim, estaria correta a conduta em caso de inscrição na dívida ativa e ajuizamento da execução fiscal?[576]

1. ASPECTOS RELEVANTES SOBRE A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE

Exigibilidade significa o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação, que o faz exercendo atos de cobrança para com relação ao devedor, e que culminarão, ao final, com a propositura da ação de Execução Fiscal.

A fim de ilustrar o cenário estudado até aqui, vale trazer à baila a notável teoria dos graus sucessiva de eficácia, de autoria de Alberto Xavier, para enteder, dentro do contexto, onde se situa a exigibilidade do crédito tributário:

Fato gerador — a obrigação tributária ganha existência

Lançamento — a obrigação se torna atendível (o sujeito passivo está habilitado a efetuar o pagamento e o sujeito ativo a recebê-lo)

Vencimento do prazo — a obrigação se torna exigível

Inscreve-se na dívida ativa — a obrigação se torna exequível

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário significa a ineficácia temporária dos efeitos atribuídos por lei a certos atos ou fatos jurídicos. A

[576] Para exame da matéria relativa à segunda pergunta do caso gerador vide o REsp nº 1140956/SP.

ineficácia é proporcionada, da mesma forma que a eficácia, por situações legalmente previstas.

Do ponto de vista prático, a suspensão impede o prosseguimento da cobrança do crédito tributário por parte da Fazenda Pública, isto é, impede que se efetue o prosseguimento dos atos de 'cobrança.

Sobre o tema, Leandro Paulsen[577] consigna que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário "[...] veda a cobrança do respectivo montante do contribuinte, bem como a oposição do crédito ao mesmo, [...]. A suspensão da exigibilidade, pois, afasta a situação de inadimplência, devendo o contribuinte ser considerado em situação regular."

Em razão da inconformidade do contribuinte com o lançamento tributário efetivo ou potencial e configurada uma das situações contempladas no art. 151, do CTN, suspende-se o seu dever de cumprir a obrigação tributária. Contudo, qualquer que seja a hipótese de suspensão, esta não dispensará o cumprimento das obrigações acessórias referentes à respectiva obrigação principal (por exemplo, emissão de documento fiscal), conforme determina o parágrafo único do referido art. 151 do CTN.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário não tem o condão de impedir sua constituição, ou seja, não obsta a Fazenda Pública de promover o lançamento do tributo. Na esfera federa, inclusive, há determinação expressa nesse sentido, de acordo com o art.63 da Lei nº 9.430:

> Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)
>
> § 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.
>
> § 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Durante uma causa suspensiva da exigibilidade não pode ser ajuizada execução fiscal, sendo este ponto pacífico entre os doutrinados. As decisões do STJ são no sentido de que, além disso, também não poderia ocorrer a inscrição do débito em dívida ativa, cabendo destacar a proferida nos autos do REsp nº REsp nº 1140956, sob o rito dos recursos repetitivos (art.543-C, do Código de Processo Civil):

[577] PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 13. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 1090.

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. AÇÃO ANTIEXACIONAL ANTERIOR À EXECUÇÃO FISCAL. DEPÓSITO INTEGRAL DO DÉBITO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (ART. 151, II, DO CTN). ÓBICE À PROPOSITURA DA EXECUÇÃO FISCAL, QUE, ACASO AJUIZADA, DEVERÁ SER EXTINTA.

(...)

2. É que as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN) impedem a realização, pelo Fisco, de atos de cobrança, os quais têm início em momento posterior ao lançamento, com a lavratura do auto de infração.

3. O processo de cobrança do crédito tributário encarta as seguintes etapas, visando ao efetivo recebimento do referido crédito:
a) a cobrança administrativa, que ocorrerá mediante a lavratura do auto de infração e aplicação de multa: exigibilidade-autuação;
b) a inscrição em dívida ativa: exigibilidade-inscrição;
c) a cobrança judicial, via execução fiscal: exigibilidade-execução.

4. Os efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito exequendo, quer no bojo de ação anulatória, quer no de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, ou mesmo no de mandado de segurança, desde que ajuizados anteriormente à execução fiscal, têm o condão de impedir a lavratura do auto de infração, assim como de coibir o ato de inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, a qual, acaso proposta, deverá ser extinta.

10. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008."[578]

Em relação ao entendimento do Superior Tribunal Justiça, vale trazer uma breve ressalva sobre a impossibilidade de inscrição do débito em ativa, uma vez que, nos termos do art.185, do CTN[579], presume-se fraudulenta a alienação ou onerações de bens por sujeito passivo com débito tributário inscrito em dívida ativa. Assim, se um tributo cuja exigibilidade esteja suspensa impedir a inscrição do débito em dívida ativa, poderia haver prejuízo à Fazenda Pública no caso de dilapidação do patrimônio do devedor. Todavia, o Tribunal Superior não apreciou a questão com base no referido artigo e a questão transcende o objetivo da aula.

[578] BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção, REsp nº 1140956/SP, Relator Min. Luiz Fux, DJe 03/12/2010.

[579] Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.(Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005) Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

Somente a lei pode estabelecer as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN, e o art.141 indica serem *numerus clausus* as hipóteses que implicam modificação, extinção, suspensão ou exclusão do crédito tributário, isto é, são hipóteses taxativas.

O STJ sedimentou o referido entendimento, em recurso julgado sob o rito do art.543-C, em hipótese que se analisava se a fiança bancária seria equiparável ao depósito integral para fins de suspensão da exigibilidade:

> TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. CAUÇÃO E EXPEDIÇÃO DA CPD-EN. POSSIBILIDADE. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 151 DO CTN. INEXISTÊNCIA DE EQUIPARAÇÃO DA FIANÇA BANCÁRIA AO DEPÓSITO DO
>
> MONTANTE INTEGRAL DO TRIBUTO DEVIDO PARA FINS DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. SÚMULA 112/STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC, NÃO CONFIGURADA. MULTA. ART. 538 DO CPC. EXCLUSÃO.
>
> 1. A fiança bancária não é equiparável ao depósito integral do débito exequendo para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, **ante a taxatividade do art. 151 do CTN** e o teor do Enunciado Sumular n. 112 desta Corte, cujos precedentes são de clareza hialina: (...)
>
> 2. Dispõe o artigo 206 do CTN que: "tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa." A caução oferecida pelo contribuinte, antes da propositura da execução fiscal é equiparável à penhora antecipada e viabiliza a certidão pretendida, desde que prestada em valor suficiente à garantia do juízo.
>
> 3. É viável a antecipação dos efeitos que seriam obtidos com a penhora no executivo fiscal, através de caução de eficácia semelhante. A percorrer-se entendimento diverso, o contribuinte que contra si tenha ajuizada ação de execução fiscal ostenta condição mais favorável do que aquele contra o qual o Fisco não se voltou judicialmente ainda.
>
> 4. Deveras, não pode ser imputado ao contribuinte solvente, isto é, aquele em condições de oferecer bens suficientes à garantia da dívida, prejuízo pela demora do Fisco em ajuizar a execução fiscal para a cobrança do débito tributário. Raciocínio inverso implicaria em que o contribuinte que contra si tenha ajuizada ação de execução fiscal osten-

ta condição mais favorável do que aquele contra o qual o Fisco ainda não se voltou judicialmente.

5. Mutatis mutandis o mecanismo assemelha-se ao previsto no revogado
art. 570 do CPC, por força do qual era lícito ao devedor iniciar a execução. Isso porque as obrigações, como vínculos pessoais, nasceram para serem extintas pelo cumprimento, diferentemente dos direitos reais que visam à perpetuação da situação jurídica nele edificadas.

6. Outrossim, instigada a Fazenda pela caução oferecida, pode ela iniciar a execução, convertendo-se a garantia prestada por iniciativa do contribuinte na famigerada penhora que autoriza a expedição da certidão. (...) 10. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1123669/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010)

(...)

11. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora
sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

10. Exclusão da multa imposta com base no art. 538, parágrafo único,
do CPC, ante a ausência de intuito protelatório por parte da recorrente, sobressaindo-se, tão-somente, a finalidade de prequestionamento.

12. Recurso especial parcialmente provido, apenas para afastar a multa imposta com base no art. 538, § único do CPC. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.[580]

Mais recententemente, a Segunda Turma assim se manifestou:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. FORNECIMENTO DE CERTIDÃO POSITIVA DE DÉBITOS COM EFEITOS DE NEGATIVA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. PROCESSO JUDICIAL. IMPOSSIBILIDADE.

1. Hipótese em que se discute se decisão judicial pendente de recurso que declara o direito à compensação do débito suspende a exigibilidade do crédito tributário e consequentemente, possibilita a expedição de certidão positiva de débito com efeitos de negativa.

[580] BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção, 1156668 / DF, Rel. Min Luiz Fux, Julgado em 24/11/2010, Dje 10/12/2010

2. Nos termos do art. 206 do CTN, pendente débito tributário, somente é possível a expedição de certidão positiva com efeito de negativa, nos casos em que (a) o débito não esteja vencido, (b) a exigibilidade do crédito tributário está suspensa ou (c) o débito é objeto de execução judicial, em que a penhora tenha sido efetivada.

3. **Entre as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário previstas, de forma taxativa, no art. 151 do CTN**, e que legitimam a expedição da certidão, duas se relacionam a créditos tributários objeto de questionamento em juízo: (a) depósito em dinheiro do montante integral do tributo questionado (inciso II), e (b) concessão de liminar em mandado de segurança (inciso IV) ou de antecipação de tutela em outra espécie de ação (inciso V). Fora desses casos, o crédito tributário
encontra-se exigível.

4. A simples existência de ação em que se discute a possibilidade de compensação tributária não assegura ao contribuinte o direito à suspensão do crédito tributário. Ainda que seja reconhecido judicialmente o direito à compensação, fora das hipótese do art. 151 do CTN, o crédito não poderá ser suspenso.

Recurso especial provido.[581]

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário compreende as seguintes hipóteses, na forma dos incs. I a VI do art. 151: (a) moratória; (b) depósito integral do montante exigido; (c) reclamações e recursos administrativos, de acordo com a legislação; (d) concessão de medida liminar em mandado de segurança; (e) concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial, e, (f) parcelamento, estas duas últimas introduzidas no CTN por força da Lei Complementar nº 104/2001.

A irresignação do contribuinte, como se sabe, pode se manifestar tanto na esfera administrativa (processo administrativo fiscal) como no âmbito judicial (v.g. mandado de segurança). Na esfera administrativa, as situações capazes de suspender a exigibilidade são: o depósito; as reclamações, os recursos administrativos e o parcelamento. Na esfera judicial, o depósito também figura como hipótese de suspensão, juntamente com concessão de medida liminar em mandado de segurança e as medidas liminares ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial.

Vejamos, a seguir, cada hipótese legal de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

[581] BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, REsp 1258792/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 04/08/2011, DJe 17/08/2011.

1.1 Moratória

Hipótese de suspensão prevista no art. 151, I, do CTN, a moratória tem o significado de prorrogação (postergação), concedida pelo credor ao devedor, do prazo para o pagamento da dívida. É a prorrogação do vencimento do crédito tributário, concedida pelo sujeito ativo da relação tributária.

Regra geral, a moratória somente abrange os créditos já devidamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder (créditos vencidos), ou ainda daqueles lançamentos que já tenham sido iniciados àquela data e regularmente notificados ao sujeito passivo, ou seja, em vias de constituição (art. 154, *caput*, do CTN).

É evidente que estão excluídos da concessão da moratória aqueles que, para obtê-la, agirem com dolo, fraude ou simulação, conforme dispõe o parágrafo único do mesmo artigo.

A moratória situa-se no campo da reserva legal (art. 97, VI, do CTN) e assim deve ser, sob a ótica de Paulo de Barros Carvalho,[582] porquanto se trata de interesse público, como no campo das imposições tributárias e, nesse sentido reclama a observância do princípio constitucional da indisponibilidade dos bens públicos, o que justifica remeter o tema da moratória ao regime da estrita legalidade.

Quando concedida em caráter geral (art. 152, inc. I, "a" e "b", do CTN), a moratória decorre diretamente da lei; quando em caráter individual (art. 152, II, do CTN), depende de autorização legal e é concedida por despacho da autoridade da Administração Tributária.

Em relação à moratória de caráter geral, sua concessão poderá estar delimitada a certas regiões do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeito passivo (art. 152, parágrafo único, do CTN). É fundamental que compreenda a todos aqueles que se encontrem na mesma situação, de forma indiscriminada.

A pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo em questão poderá conceder moratória em caráter geral. Contudo, consoante o que disciplina o art. 152, I, "b", do CTN, confere-se à União a prerrogativa de conceder moratória quanto a tributos integrantes da órbita de competência dos Estados e Municípios, desde que, simultaneamente, também a conceda em relação aos tributos federais.

Sobre o tema, há divergência doutrinária. De um lado, posicionam-se juristas que não vislumbram qualquer inconstitucionalidade na moratória heterônoma, como é o caso de Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.[583] Segundo o autor não se trata "[...] de intervenção federal indevida, eis que, além de ser bastante ampla, abrangendo inclusive as obrigações de direito privado, só pode ter como causa razões excepcionais de ordem pública [...]".

[582] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 278.

[583] ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 493.

Nesse mesmo diapasão, Hugo de Brito Machado[584] ainda rebate o argumento de que tal dispositivo do CTN não teria sido recepcionado pela Constituição da República de 1988 com os seguintes argumentos:

> Pode parecer que a concessão de moratória pela União relativamente a tributos estaduais e municipais configura indevida intervenção federal e que a norma do art. 152, inciso II, alínea "b", não teria sido recepcionada pela Constituição Federal de 1988. Ocorre que tal moratória deve ser em caráter geral e, assim, concedia diretamente pela lei, além de somente ser possível se abrangente dos tributos federais e das obrigações de direito privado. Admitir que a União não pode legislar nesse sentido implicaria afirmar a inconstitucionalidade da Lei de Falências e Concordatas.

De outro lado, há quem defenda, como Leandro Paulsen,[585] que a moratória heterônoma não se harmoniza com o ordenamento constitucional vigente, eis que mitiga a autonomia dos entes políticos e, portanto, afrontaria o pacto federalista fiscal.

Compartilhando desta mesma linha de entendimento, José Eduardo Soares de Melo[586] salienta que é "criticável todavia a exclusiva faculdade cometida à União (art.152, I, b, do C.T.N.) por não possuir competências para intrometer no âmbito tributário das demais pessoas de direito público."

A moratória outorgada em caráter individual, por seu turno, leva em consideração as condições pessoais do sujeito passivo e depende da provocação do interessado, por isso é concedida pela autoridade fiscal por meio de despacho. Não gera direito adquirido, pois, nos termos do disposto no art. 155, *caput*, do CTN, será revogada de ofício sempre que for apurado que o beneficiário deixou de honrar com as exigências (condições) legais que ensejaram a concessão do benefício. A revogação é promovida mediante ato administrativo motivado.

A administração tributária poderá anular o ato concessivo sempre que constatar ocorrência de infração legal na obtenção de moratória individual (dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele). Nesses casos, serão devidos juros de mora e será aplicada a penalidade cabível (art. 155, I, do CTN). Caso contrário, o sujeito passivo deverá recolher o tributo com sua devida atualização e com juros de mora (art. 155, II, do CTN).

A concessão da moratória de caráter individual exige: (i) a determinação prévia das condições para a concessão do favor; (ii) o número de prestações e seus vencimentos; (iii) as garantias que devem ser oferecidas pelo beneficiário.

O parágrafo único do art. 155, do CTN, trata do cômputo do prazo prescricional existente entre a concessão da moratória e a revogação do ato que a deferira. Dessa forma, José Jayme de Macedo Oliveira[587] leciona que:

[584] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 175.

[585] PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário*: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 13. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 1118.

[586] MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 214.

[587] OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. *Código tributário nacional:* comentários, doutrina e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 433.

> [...] se tiver havido dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, não se computa dito lapso temporal, pois, caso contrário, haveria benefício para o infrator (diminuição do prazo de prescrição). Agora, ausentes tais comportamentos do sujeito passivo, somente caberá a anulação do ato concessivo se ainda não extinto o direito de ação de cobrança do crédito tributário (art. 174 do CTN).

É de se destacar, consoante a lição de Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.[588] que a moratória é uma medida que só deve ser utilizada excepcionalmente "porque consiste em exceção à regra de que ocorrendo o fato gerador, o contribuinte é obrigado a satisfazer a prestação tributária, sob pena de incidir nas sanções estabelecidas na lei".

Assim, a moratória somente deve ser concedida se existirem razões de extrema relevância que justifiquem a dilação do prazo para a realização do pagamento do tributo como, por exemplo, nas palavras de Ricardo Lobo Torres,[589] "nos casos de calamidade pública, enchentes e catástrofes que dificultem aos contribuintes o pagamento dos tributos. [...]", encontrando também "justificativa nas conjunturas econômicas desfavoráveis a certos ramos de atividade".

1.2. Parcelamento

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário através de parcelamento é hipótese introduzida pela Lei Complementar nº 104/2001, (acréscimo do inciso VI ao art. 151, do CTN), sendo fruto da desnecessidade e da redundância legislativa.[590]

O CTN não trouxe o parcelamento como regra geral por questões orçamentárias, pelo que se mostra necessária uma política legislativa para que ele exista.

O art. 155-A, § 1º, também introduzido pela LC nº 104/001, determina que o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas, salvo disposição de lei em contrário.

Vale mencionar que o parcelamento é uma dilatação do prazo para pagamento de uma dívida vencida, sendo que sto não se confude com a moratória, a qual, como visto, prorroga ou adia o próprio vencimento da dívida.

Existem duas espécies de parcelamento, quais sejam: parcelamento ordinário e parcelamento especial. No parcelamento ordinário pode ocorrer a adesão enquanto a lei estiver em vigor, enquanto os parcelamentos especiais (REFIS), em regra, têm prazo para adesão.

[588] ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 608.

[589] TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. atual. até a publicação da Emenda Constitucional n. 44, de 30.6.2004. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 283.

[590] Neste sentido, vide: TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. atual. até a publicação da Emenda Constitucional n. 44, de 30.6.2004. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 256.

A Lei nº 10.522/2002, que trata do parcelamento no âmbito federal, prescreve que o parcelamento tem efeito de confissão irretratável de dívida, ou seja, não poderia ser objeto de discussão posterior.

Vale ressaltar, contudo, que o STJ **recenetemente** apreciou hipótese em que se discutia se ocorre a renúncia à prescrição do crédito tributário pela celebração de parcelamento, posteriormente à consumação dessa causa extintiva, tendo assim decidido:

> CIVIL E TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO PRESCRITO. IMPOSSIBILIDADE. CRÉDITO EXTINTO NA FORMA DO ART. 156, V, DO CTN. PRECEDENTES.
>
> 1**.** Consoante decidido por esta Turma, ao julgar o REsp 1.210.340/RS (Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 10.11.2010), a prescrição civil pode ser renunciada, após sua consumação, visto que ela apenas extingue a pretensão para o exercício do direito de ação, nos termos dos arts. 189 e 191 do Código Civil de 2002, diferentemente do que ocorre na prescrição tributária, a qual, em razão do comando normativo do art. 156, V, do CTN, extingue o próprio crédito tributário, e não apenas a pretensão para a busca de tutela jurisdicional. Em que pese o fato de que a confissão espontânea de dívida seguida do pedido de parcelamento representar um ato inequívoco de reconhecimento do débito, interrompendo, assim, o curso da prescrição tributária, nos termos do art. 174, IV, do CTN, tal interrupção somente ocorrerá se o lapso prescricional estiver em curso por ocasião do reconhecimento da dívida, não havendo que se falar em renascimento da obrigação já extinta *ex lege* pelo comando do art. 156, V, do CTN. Precedentes citados.
>
> 2**.** Recurso especial não provido.[591]

1.3 Depósito integral

O depósito do montante integral — que é uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário — é uma faculdade conferida por lei ao contribuinte (art. 151, II, do CTN), ou seja, trata-se de um direito subjetivo.

Não se confunde com o pagamento, que é forma de extinção do crédito tributário, e pode ser oferecido tanto em sede de processo administrativo como judicial, sendo mais comum, na prática, em processo judicial, uma vez que a própria existência de recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito, como se verá a seguir.

[591] BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, REsp nº 1.335.609/SE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Julgado em 16/08/2012.

Também se distingue da consignação em pagamento, porque o consignante quer pagar, eis que reconhece o débito, ao passo que o depositante quer apenas discutir a procedência ou não do mesmo.

Para que suspenda a exigibilidade, o depósito deve ser efetuado no seu valor **integral**, ou seja, no valor que o suposto credor entende cabível, pois se o depositante não lograr êxito, o valor depositado será levantado, extinguindo-se a obrigação tributária existente com a conversão em renda (art.156, inciso VI).

Na verdade, o depósito disciplinado pelo art. 151, II, do CTN, é de grande utilidade para a Fazenda Pública, pois garante que haverá o recebimento do montante, caso assim seja decidido no processo.

Por outro lado, também o é para o contribuinte, eis que suspende a exigibilidade do crédito tributário, não há qualquer necessidade de complemento em caso de perda — em razão da sua atualização no mesmo montante em que atualizado for o débito.

O depósito do montante integral impede a cobrança do crédito por meio de execução fiscal até que ocorra o trânsito em julgado da decisão no processo de conhecimento, como já visto nesta aula.

O depósito STJ, há muito, entende não ser possível o levantamento de depósito judicial antes do trânsito em julgado.[592]

Segundo o Tribunal, o depósito tem natureza dúplice, sendo uma faculdade do contribuinte e uma garantia do juízo. Como qualquer garantia do juízo, ele só pode ser levantado após o trânsito em julgado. Entretanto, a lei que define os depósitos judiciais prescreve que a União pode utilizar o dinheiro depositado antes do trânsito em julgado.

Obviamente, o Fisco não pode se apropriar de depósito realizado em processo no qual foi sucumbente, sob a alegação de que existiriam outras dívidas tributárias do mesmo contribuinte e que não foram discutidas no feito. O montante depositado integra o patrimônio do depositante, tanto que seus rendimentos constituem fato gerador do Imposto de Renda[593]. Além disso, o depósito judicial é feito especialmente para discutir determinado débito que está relacionado a uma lide específica.

Além de ser direito subjetivo do sujeito passivo, o depósito é cabível em qualquer procedimento judicial no qual seja objeto a exigência fiscal (v.g. ações anulatórias, declaratórias, mandado de segurança etc.), não se fazendo necessária prévia autorização judicial.

1.4 Impugnações administrativas

A Constituição da República-88 garante o direito de petição aos poderes públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder (art. 5º, inc. XXXIV, da CRFB/1988). Assim, o indivíduo não é obrigado a

[592] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AGREsp n. 154.710-PE. Segunda Turma. Relator: Ministra Eliana Calmon. In: DJU, de 01 de agosto de 2000.

[593] A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça , em **22.05.2013**, julgou o Recurso Especial nº 1.138.695/SC, submetido ao regime dos recursos repetitivos, no qual se discutia o direito à exclusão, das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, dos valores percebidos pelos contribuintes a titulo de juros SELIC incidentes quando da devolução de valores depositados judicialmente, nos termos da Lei nº 9.703/1998, bem como aqueles incidentes quando da repetição de indébitos tributários. No caso a ser apreciado pelo STJ, a decisão proferida pelo TRF - 4ª Região restou favorável ao contribuinte, tendo sido proferida no sentido de excluir os valores recebidos a título de SELIC das bases de incidência do IRPJ e CSLL, eis que, segundo o entendimento da referida Corte, tais valores não podem ser considerados acréscimo patrimonial, haja vista que a SELIC tem por objetivo, enquanto correção monetária, preservar o poder de compra da moeda e, enquanto juros moratórios, ressarcir o contribuinte que teve indisponibilidade de parte de seu capital diminuído temporariamente para suspender a exigibilidade de tributos posteriormente declarados inválidos pelo Judiciário. Já a Fazenda Nacional alega em seu Recurso Especial que os valores percebidos a título de SELIC não têm caráter de indenização ou de recomposição do valor da moeda, mas, sim, de receita financeira, razão pela qual devem compor as bases de cálculo dos aludidos tributos.

Ao decidir o caso, a Primeira Seção entendeu que, em ambas as hipóteses, quer sejam considerados juros remuneratórios, quer sejam juros compensatórios, a SELIC deve compor a base do IRPJ e CSSL.

satisfazer exigência fiscal que lhe pareça ilegítima, nem está obrigado a ingressar em juízo para fazê-la, pode recorrer à própria administração, voluntariamente, por meio de impugnações dirigidas às autoridades judicantes e dos recursos aos tribunais administrativos como o Tribunal de Impostos e Taxas (TIT)[594] em São Paulo, o Conselho de Constribuintes do Estado do Rio de Janeiro, e o Conselhos Administrativo de Recursos Fiscais — CARF, em âmbito federal.

Cabe às leis reguladoras do processo tributário administrativo, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, estabelecer os limites e as hipóteses em que as impugnações e os recursos ocasionarão efeito suspensivo.

No procedimento administrativo, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, do CTN), suspendendo, por conseguinte, a fluência do prazo prescricional, o qual volta a correr após o respectivo julgamento, caso a decisão seja favorável ao Fisco. Nesse sentido, restabelecer-se-á a exigibilidade, passando o sujeito passivo a ter um prazo para cumprir sua obrigação, sob pena do Fisco inscrever o débito em dívida ativa e ajuizar execução fiscal para cobrar seu crédito.

A constituição definitiva do crédito tributário somente ocorrerá com a decisão final do processo administrativo, após o controle de legalidade exercido quando de seu julgamento. Em sentido oposto, se a decisão for favorável ao contribuinte, extinguirá o próprio crédito tributário (art. 156, IX, do CTN).

O processo administrativo fiscal, por si só, suspende a exigibilidade do crédito tributário, enquanto a ação judicial não suspende, dependendo de uma decisão liminar favorável nesse sentido.

Atente-se, por oportuno, que no processo administrativo ocorre a incidência de juros. A suspensão da exigibilidade pelo processo administrativo não abrange a incidência de juros e multa. Se o contribuinte não deseja a incidência de juros e multa, ele deve fazer o depósito extrajudicial.

1.5 Liminares e tutela antecipada

1.51 Liminar em mandado de segurança:

A Constituição Federal de 1988 prevê o Mandado de Segurança como remédio constitucional contra atos abusivos de autoridades públicas (art. 5º, LXIX e LXX, da CRFB/1988). Caso o writ seja utilizado contra uma exigência tributária, o juiz verificará a presença dos requisitos legais (perigo na demora e fumaça do direito) e, se julgar cabível, concederá a liminar, que culminará na suspensão da exigibilidade do tributo.

[594] Vinculado à Coordenadoria de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, o TIT é órgão paritário de julgamento de processos administrativos tributários decorrentes de lançamento de ofício.

O MS pode ser preventivo ou repressivo, e ambas as espécies são perfeitamente aplicáveis no campo do Direito Tributário.

É preventivo quando o contribuinte encontra-se na hipótese de incidência tributária, mas a entende ilegal, por isso se antecipa ao lançamento fiscal e ataca a própria obrigação tributária, com base no fundamento de que a atividade administrativa é plenamente vinculada, o que obriga a Fazenda Pública a lançar o crédito tributário.

Enquanto o MS preventivo atinge a obrigação tributária, o MS repressivo ataca o crédito tributário, por ser posterior ao lançamento. O termo inicial do prazo de decadência de 120 (cento e vinte) dias é contado a partir da ciência do ato impugnado (art. 23, da Lei nº 12.016/1909), seja este a lavratura de um auto de infração, seja uma notificação de exigência fiscal. A data da ocorrência do fato gerador não pode ser tida como termo inicial do prazo decadencial do direito à segurança.[595]

Para que seja deferida a liminar, não é, em tese, necessário garantir o juízo com depósito ou fiança, embora esta prática seja utilizada às vezes por juízes em todo o País. Luciano Amaro critica essa praxe judicial, uma vez que, estando presentes os requisitos legais para a concessão da liminar, o juiz deverá concedê-la independentemente de qualquer exigência do sujeito passivo.[596]

A Segunda Turma do STJ já se manifestou sobre a matéria, entendendo ser imprópria a decisão que defere medida liminar mediante depósito da quantia litigiosa, por serem institutos (liminar e depósito) com pressupostos próprios.[597] Em suma, o depósito e a liminar não se confundem nem se cumulam.

O STF já decidiu que a cassação de liminar se opera com efeitos *ex tunc*. Quando o contribuinte requer uma medida liminar, ele assume o risco de esta poder ser cassada. Existe uma corrente que entende que como o contribuinte estava protegido por uma decisão judicial, não há incidência de multa. Para os tributos federais, existe o art. 63, § 2º, Lei nº 9.430/1996 que prevê que o contribuinte que teve sua liminar cassada, tem 30 dias da decisão para pagar sem multa. Para os tributos estaduais e municipais, entretanto, há deciões no sentido da incidência de multa porque os efeitos da cassação da liminar são *ex tunc*.

1.5.2 Tutela antecipada:

Aa reforma processual introduzida pela Lei nº 8.952/1994 instituiu a figura da tutela antecipada em nosso ordenamento. Para o seu deferimento é necessária prova inequívoca do direito alegado, além do fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação. Ademais, pode ser concedida quando ficar caracterizado o abuso do direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório do réu (art. 273 do CPC).

[595] Neste sentido, vide: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 93.282. Primeira Turma. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros. In: DJU, de 07 de fevereiro de 1997.

[596] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 18ª ed. 2012.. p.410

[597] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RMS n. 3.586-7-SP. Segunda Turma. Relator: Ministro Ari Pargendler. In: DJU, de 02 de outubro de 1995.

A rigor, a decisão judicial de antecipação dos efeitos da tutela jurisdicional é conferida ou não, mediante o exercício de cognição sumária do magistrado que, diante das provas e alegações autorais constantes dos autos, antecipa a eficácia social e não a jurídico-formal da referida tutela.

A tutela antecipada encontra seu fundamento na necessidade de evitar-se, em decorrência da demora na prestação jurisdicional, que qualquer das partes venha, no decorrer do processo, a sofrer danos ou perdas irreparáveis ou de difícil reparação. A possibilidade de perdas irreparáveis não se verifica somente em processos entre particulares, pois sucede também em processos nos quais é parte o Poder Público.

Cabe observar que não se confundem nem são incompatíveis entre si os institutos do duplo grau obrigatório de jurisdição e da antecipação de tutela jurisdicional. O disposto no art. 475, do CPC (Código de Processo Civil), diz respeito tão-somente à sentença, não abrangendo o instituto da tutela antecipada, que é disciplinada de forma diversa.[598]

Ao contrário do que ocorre com as sentenças proferidas contra a Fazenda Pública, as decisões interlocutórias de antecipação de tutela produzem normalmente os seus efeitos.

O art. 151, *caput*, do CTN, conjugado com inc. V do mesmo artigo, termina por estabelecer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por meio da "concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial". O dispositivo deve ser interpretado em sintonia com o art. 273, § 7º, do CPC, segundo o qual, "se o autor, a título de antecipação de tutela, requerer providência de natureza cautelar, poderá o juiz, quando presentes os respectivos pressupostos, deferir a medida cautelar em caráter incidental do processo ajuizado".

O resultado da interpretação conjugada dos referidos dispositivos do CTN levou o doutrinador Mauro Luís Rocha Lopes a entender — balizado no princípio da fungibilidade — que é irrelevante saber se a suspensão da exigibilidade se dá a título de tutela cautelar ou de provimento antecipatório.[599]

[598] Neste sentido, vide: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 171258-SP. Sexta Turma. Relator: Ministro Anselmo Santiago. In: DJU, de 18 de dezembro de 1998.

[599] LOPES, Mauro Luís Rocha. *Execução fiscal e ações tributárias.* Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003. pp. 346-347.

AULA 24: EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

QUESTÃO PARA REFLEXÃO:

Qual a diferença entra a **consignação de valores em pagamento** e o **depósito judicial**?

1. INTRODUÇÃO

A extinção do crédito tributário, via de regra, faz extinguir a obrigação correspondente. Todavia, Leando Paulsen[600] destaca hipótese em que é possível a subsistência da obrigação tributária, apesar da extinção do crédito, que ocorre quando a causa extintiva afetar apenas a formalização do crédito, restando o direito de a Fazenda Pública realizar um novo lançamento, conforme o art.173, II, do CTN[601].

Muito embora o art.141 do CTN disponha que o rol do art. 156 do CTN seria taxativo, a matéria é controversa e conta com precedentes tanto em sentido afirmativo como em sentido contrário.[602]

Luciano Amaro[603] entende que o rol é exemplificativo, sendo viável a existência de outras hipóteses ali não incluídas.

O rol previsto no referido artigo é o seguinte: pagamento (inc. I); compensação (inc. II); transação (inc. III); remissão (inc. IV); prescrição e decadência (inc. V); conversão de depósito em renda (inc. VI); pagamento antecipado e homologação do lançamento (inc. VII); consignação em pagamento (inc. VIII); decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória (inc. IX); decisão judicial passada em julgado (inc. X) e dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei (inc. XI).

2. PAGAMENTO

O pagamento é a forma por excelência de extinção do crédito tributário e está disciplinado nos arts. 157 a 169 do CTN. De acordo com o art. 3º do CTN, a obrigação tributária é estritamente pecuniária, ou seja, paga em moeda nacional.

Convém consignar que a expressão "em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir" contida no bojo do art. 3º do CTN retomou lugar no campo de divergência acadêmica, com a edição da Lei Complementar Federal nº 104/2001, que incluiu inciso XI ao art. 156 do mesmo diploma legal, per-

[600] PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário*: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 13. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 1143.

[601] Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, **por vício formal**, o lançamento anteriormente efetuado.

[602] Idem, p. 1143

[603] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 18ª ed. 2012.. p.416

mitindo dação em pagamento de bens imóveis, na forma de lei específica dos entes federados.

Sobre o tema, Luiz Emygdio F. da Rosa Jr. esclarece que:

> A dação em pagamento tem lugar quando o devedor entrega ao credor coisa que não seja dinheiro, em substituição à prestação devida, visando à extinção da obrigação, e haja concordância do credor. A dação em pagamento pode ocorrer no Direito Tributário porque, [...] o tributo, em regra, deve ser pago em moeda corrente. Todavia, considerando que o referido dispositivo legal reza que o tributo corresponde a uma prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, admite-se que o sujeito passivo da obrigação tributária possa dar bens em pagamento de tributos, desde que haja lei específica concedendo a necessária autorização, indicando o tributo que será objeto da dação e fixando critério para aferição do valor do bem [...].[604]

Com a inserção do inc. XI no art. 156 do CTN, o legislador infraconstitucional deixou expressa que o instituto da dação em pagamento em bens **imóveis**, nas formas e condições estabelecidas pela via normativa, constitui, portanto, causa de extinção do crédito tributário.

É oportuno notar que, em tese, nada obsta que seja admitida outra hipótese de extinção do crédito tributário, desde que haja lei complementar específica que assim preveja, a exemplo do que fez a Lei Complementar nº 104/01 em relação à dação em pagamento de bens imóveis, haja vista que, como mencionado, ao que tudo indica, o rol constante do art. 156 do CTN tem natureza exemplificativa.

De toda forma, vale ressaltar a posição firmada pelo Supremo Tribunal Federal quando da apreciação da ADI nº 1.917/DF,[605] oportunidade em que aquela Corte, por unanimidade, julgou procedente a referida ação direta, cujo objeto era reconhecer a inconstitucionalidade de lei do Distrito Federal que previu como forma de pagamento de débitos tributários das microempresas e das empresas de pequeno e médio porte a dação em pagamento de materiais destinados a atender a programas de governo daquele ente político (bens móveis).

A rigor, o Pleno do STF, escorado nos argumentos aduzidos pelo relator da ADI em comento, Min. Ricardo Levandowski, entendeu que a norma impugnada violou o art. 37, XXI, da CRFB/1988, eis que afastou a incidência do procedimento licitatório, necessário à aquisição de bens pela Administração Pública. Também constituiu argumento do Pretório Excelso para vislumbrar a inconstitucionalidade da lei distrital o fato de que houve, sob o prisma tributário, ofensa ao art. 146, III, da CR-88, que exige lei complementar para o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária.

[604] ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário.* 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p.622.

[605] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1.917-DF. Relator: Ministro Ricardo Levandowski. Julgado em 26 de abril de 2007. In: DJ, de 07 de maio de 2007.

No Direito Tributário, a determinação do prazo para pagamento, por não ser elemento do tributo, não se submete ao princípio da legalidade, admitindo-se, portanto, que esteja prevista em ato infralegal.

Contudo, em função do princípio da hierarquia das normas, caso o referido prazo para pagamento guarde previsão em lei, somente outra lei poderá alterá-lo.

Na hipótese de a lei não tratar da matéria, o pagamento terá que ser feito até trinta dias contados da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento (art. 160 do CTN). Como é cediço, se o devedor deixar de adimplir sua obrigação tributária no prazo para tanto determinado, incidirá automaticamente em mora.

Cabe neste ponto estabelecer a diferença entre juros de mora e multa de mora, ressaltando que os juros de mora têm natureza indenizatória da perda de capital, sofrida pelo credor pelo não recebimento do tributo no dia legalmente previsto, enquanto a multa de mora tem natureza de penalidade e visa desestimular o inadimplemento da obrigação tributária. Apenas a multa tem caráter punitivo, os juros não.

Caso o sujeito passivo fique inadimplente e a lei não disponha de modo diverso, o valor dos juros a serem pagos será calculado à taxa de 1 % (um por cento) ao mês (§ 1º do art. 161 do CTN). No caso dos tributos federais, aplicar-se-á a taxa SELIC (Sistema Especial de Liquidação e de Custódia), de acordo com o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/1995.[606], o que ocorre também na repetição de indébito.

3. CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO

Prosseguindo no estudo da extinção do crédito tributário, tratemos agora da consignação em pagamento, prevista no art. 164 do CTN.

As hipóteses em que cabe consignação são: (**a**) recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória; (**b**) subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal; e (**c**) exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre o mesmo fato gerador.

A finalidade do art. 164, III, do CTN, é exonerar o contribuinte de conflito de competência existente entre duas ou mais Fazendas que disputam tributo idêntico sobre o mesmo fato gerador. O conflito tem que ser comprovado, sob pena de carência da ação.

A consignação extinguirá o crédito tributário e a importância consignada será convertida em renda caso o contribuinte consigne integralmente o que a Fazenda Pública entenda devido e seja julgada procedente a ação. Se a ação

[606] O art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/1995 determina que "a partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia — SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada". De se notar que a Lei nº 9.532/1997, em seu art. 73 disciplinou que "o termo inicial para cálculo dos juros de que trata o § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 1995, é o mês subseqüente ao do pagamento indevido ou a maior que o devido".

for julgada improcedente no todo ou em parte, o contribuinte deverá saldar o crédito acrescido de juros e multas — não há suspensão do crédito, conforme dispõe o art. 164, § 2º, do CTN — além da correção monetária, custas e honorários advocatícios.

4. COMPENSAÇÃO

A compensação no direito civil significa o acerto de contas entre o credor e o devedor, com a finalidade de extinguir créditos e débitos recíprocos, lógica que se repete no direito tributário, exigindo-se os mesmos requisitos do direito civil: liquidez e certeza dos créditos.

Ambos os créditos têm que ser líquidos e certos, mas a liquidez não precisa ser provada em juízo, uma vez que o juiz pode declarar o direito à compensação, ficando por conta da administração fazendária a verificação da existência e da liquidez dos créditos, e a risco do contribuinte observar as normas constantes na sentença e na legislação aplicável.

A principal diferença entre a compensação no direito divil e no direito tributário é que enquanto no direito civil a compensação resulta de acordo de vontades, no direito tributário ela só é admitida se prevista em lei.

O art. 170 do CTN determina que: "A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública".

De acordo com o texto legal, portanto, verifica-se que a compensação não decorre do CTN, mas da lei. Sem lei não há compensação, e ela estabelece em que casos e em que condições a compensação será feita.

Apesar da previsão da compensação (art 156, II) e das suas hipóteses (art 170), a primeira lei geral de compensação foi a Lei n° 8383 de 30 de dezembro de 1991.

De acordo com o referido diploma legal, havia a possibilidade de ser feita a autocompensação (genérica), aquela que ocorria quando o contribuinte fazia a compensação por conta própria, sem fazer qualquer requisição ou comunicação à Fazenda Pública, sendo feita na escrituração fiscal e independente de homologação, por se tratar de um direito subjetivo do contribuinte.

Todavia, em razão da previsão orçamentária, atualmente, não há direito subjetivo envolvido. Assim, a regra é da não compensação, podendo ser feita nos casos previsto em lei, somente. Caso contrário, deve o contribuinte ajuizar uma ação pela via repetitória.

Historicamente, o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, previa a possibilidade de compensação sob determinandas condições. A pri-

meira condição, prevista em seu § 1º, estabelecia a necessidade de compensação entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie. Sendo certo que é o fato gerador que determina a espécie do tributo, conforme estabelece o art. 4º do CTN, para que ocorresse a compensação o tributo teria que que ter o mesmo fato gerador.

Entretanto, com a promulgação da Lei nº 9250, de 26 de dezembro de 1995, ficou estabelecido que apesar de terem o mesmo fato gerador, a Contribuição Social sobre o Lucro e o Imposto de Renda não poderiam ser compensados, pois não possuiam a mesma destinação constitucional.

Até o advento da Lei nº 10.637/2002, havia uma segunda modalidade de compensação (específica), que seria aquela prevista nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em que a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos eram efetuadas em procedimentos internos à antiga Secretaria da Receita Federal, atual Secretaria da Receita Federal do Brasil, (art. 73), que atendia ao requerimento do contribuinte (art. 74). Esta modalidade que permitia a compensação de qualquer crédito ou contribuição arrecadada pela Secretaria da Receita Federal, mas dependia de requerimento do contribuinte e de autorização fazendária.

No entanto, o art. 74 da Lei nº 9.430/96 foi alterado pelo art. 49 da Lei nº 10.637/2002, que suprimiu a exigência de prévio controle administrativo e estabeleceu que a compensação será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos correspondentes débitos compensados, dispositivo vigente até a presente data.[607]Veja-se:

> Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

O dispositivo estabelece, ainda, que:

1) a compensação declarada à Receita Federal do Brasil extinguirá o crédito, sob condição resolutória de sua ulterior homologação (§ 2o do art. 74);

2) o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (§5º do art.74).

[607] Julho de 2013

3) a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (§6º do art.74)

4) não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.(§7º do art.74)

5) não efetuado o pagamento no prazo previsto acima mencionado, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União,, exceto se o contribuinte apresentar manifestação de inconformidade. (§§8º e 9º do art.74).

No âmbito infralegal, essa declação de compensação (Per/Decomp) encontra-se regulada atualmente pela Instrução Normativa RFB n° 1.300/2012.

Tema que o Poder Judiciário tem enfrentado decorre das alterações introduzidas pela Lei nº 12.249/2010 ao artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, que passou a contar com as seguintes disposições em seus §§ 15, 16 e 17, *in verbis*:

> "Art. 74 (omissis)
> (…)
> § 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)
> § 16. O percentual da multa de que trata o § 15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)
> § 17. Aplica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)"

Verifica-se, assim, que com tais alterações pretendeu o legislador ordinário estender a aplicação de multas isoladas para quaisquer casos de não homologação de declarações de compensação, inclusive para as hipóteses em que tal indeferimento tenha fundamento na divergência de entendimento entre contribuinte e Fisco Federal acerca da existência ou não de créditos tributários.

Igualmente, a alteração normativa em questão instituiu multa isolada no percentual de 50% para as hipóteses de indeferimento de pedidos de ressarcimento, prevendo a sua aplicação, uma vez mais, em hipóteses genéricas.

No entanto, alguns contribuintes vêm questionando esta a imposição de multas no Poder Judiciário, eis que aplicadas mesmo nos casos em que os contribuintes tenham agido de boa-fé, é manifestamente descabida e desproporcional, com destaque para o ajuizamento da ADIN 4905 pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), em trâmite perante o Supremo Tribunal Federal.

Por fim, dentre os verbetes de Súmula do STJ mais relevantes em matéria de compensação, temos:

a) Súmula nº 212 — A compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar.

b) Súmula nº 213 — O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária

5. TRANSAÇÃO

Transigir significa abrir mão de direitos, por meio de concessões recíprocas, para se chegar à solução de um litígio. O Código Civil dispõe em seu art. 840 ser lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas.

Prevista no art. 156, inc. III, do CTN, o instituto da transação quanto ao crédito tributário vem disciplinado no art. 171 do mesmo diploma legal, segundo o qual "a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção do crédito tributário".

Enquanto no direito privado a transação é admitida **anteriormente** à formação do litígio ou no curso do mesmo, no sistema do CTN a transação só é prevista como **terminativa** do litígio, bem como somente pode ser levada a cabo nos termos da lei.

Pode-se argumentar, entretanto, que em matéria tributária, a transação pode prevenir litígio, pois apesar de o art. 171 só mencionar o termo "terminar", o art. 156, CTN, é exemplificativo (*numerus apertus*), nada impede, portanto, que a lei estenda as possibilidades da transação.

6. REMISSÃO

A remissão é ato unilateral do Estado-legislador. Significa o perdão da dívida tributária, ou, de outra forma, a dispensa de pagamento de tributo de-

vido. Abrange tanto o principal quanto as penalidades. O crédito já tem que estar constituído (lançado) para que seja concedida. Diferencia-se da anistia, que ocorre antes do lançamento e alcança apenas as penalidades, como também se distingue da isenção, que ocorre antes do lançamento e só abrange o principal.

Está prevista no art. 156, inc. IV do CTN e é disciplinada no art. 172 do mesmo diploma legal. Os incisos I a V do art. 172 relacionam os motivos legais que podem levar a autoridade administrativa a conceder remissão, quais sejam: a situação econômica do sujeito passivo (inc. I); o erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo quanto à matéria de fato (inc. II); a diminuta importância do crédito tributário (inc. III); a equidade em relação às características pessoais ou materiais do caso (inc. IV), e as condições peculiares à determinada região do território da entidade tributante (inc. V).

Os motivos acima elencados fazem parte de rol não exaustivo, ou seja, lei específica pode autorizar a concessão de remissão em outras hipóteses ali não previstas (art. 150, § 6º, da CRFB/1988). O Direito Tributário tem natureza eminentemente arrecadatória, razão pela qual não se pode autorizar remissão por qualquer motivo, devendo-se atentar para o princípio da razoabilidade.

Por fim, o parágrafo único do art. 172 do CTN estabelece que, em caso de burla ou simulação dolosa para a fruição da remissão, aplica-se a regra de retorno ao *status* quo ante.

7. CONVERSÃO EM RENDA

Hipótese de extinção do crédito tributário prevista no inc. VI do art. 156 do CTN, a conversão em renda ocorre quando a controvérsia é resolvida a favor da Fazenda Pública. Nesse caso, o juiz determinará, após a ocorrência da coisa julgada material e formal, a conversão do depósito em renda, extinguindo o crédito tributário.

O depósito obsta a aplicação de juros e a imposição de penalidades. Caso o sujeito passivo ganhe a demanda, reaverá o numerário, dispensadas a repetição de indébito e a sujeição aos precatórios, conforme já visto na aula sobre o depósito.

AULA 25: EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA

ESTUDO DE CASO: (RE 566.621)

Imagine-se que determinado contribuinte tenha recolhido a maior um débito de IRPJ e deseje a repetição do indébito. O respectivo fato gerador ocorreu 15.04.1999, o pagamento foi realizado em 01.05.1999 (regime anterior a LC 118/05) e o ajuizamento da ação repetitória se deu em 15.06.2005. Considerando o entendimento atual dos Tribunais Superiores, já teria ocorrido a prescrição?

1. ASPECTOS GERAIS DA PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA

Os institutos da prescrição e da decadência no direito tributário têm a mesma natureza dos existentes no direito civil. O que os fundamenta é o atendimento do interesse público e a necessidade de segurança jurídica. Ambos têm natureza jurídica de direito tributário material, além de terem caráter extintivo. Da mesma forma, podem ser reconhecidos de ofício, porque são normas de ordem pública.

Em linhas gerais, a decadência é a perda do direito que pode ser imposto a outrem, independentemente de sua vontade, ou seja, é um direito potestativo. A prescrição, por sua vez, é a perda da pretensão acionária.

Direcionando o raciocínio para o direito tributário, temos que o CTN estabelece uma dicotomia das atividades estatais tendentes à cobrança do crédito tributário. Tal dicotomia se mostra, inclusive, na nomenclatura utilizada pelo referido diploma quando estabelece que o fato gerador dá nascimento a uma obrigação tributária, que só será exigível após a constituição do crédito.

Nesse passo, a decadência é a perda do direito potestativo de a Fazenda Pública lançar o crédito tributário, eis que o lançamento se traduz numa manifestação de vontade da autoridade fiscal que muda a situação jurídica do contribuinte, que passa a ser, portanto, um devedor. A decadência, no CTN, está sendo classificada como causa de extinção do crédito tributário, mas na decadência o crédito tributário sequer se forma, o que se perde é o direito de lançar, o direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento em razão da inércia durante o decurso do tempo previsto em lei complementar. O prazo decadencial situa-se, portanto, entre a ocorrência do fato gerador e o lançamento.

A prescrição, por sua vez, é posterior ao lançamento e implica na perda da pretensão acionária da Fazenda Pública em cobrar judicialmente o crédito

tributário. Há um direito subjetivo de a Fazenda Pública cobrar e uma obrigação do contribuinte de pagar. A perda da pretensão acionária não faz com que o direito deixe de existir.

A prescrição tributária não impede somente o manejo da execução fiscal, mas qualquer outro mecanismo ainda que indireto de cobrança.

2. DECADÊNCIA

Os prazos decadenciais estão previstos no art. 173 do CTN e o início da fluência do prazo decadencial depende do tipo de lançamento a que está submetido o tributo.

A regra geral está prevista no art. 173, I, do CTN, segundo o qual o prazo decadencial de cinco anos começa a correr a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido lançado. Assim, se o fato gerador ocorrer em abril de 2005, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito começará a correr em 01 de janeiro de 2006, e vai terminar em 01 de janeiro de 2011.

Situação diferente é aquela em que o sujeito passivo é notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. Nessa hipótese, o prazo de cinco anos será antecipado e começará a contar da data da notificação (parágrafo único do art. 173 do CTN). Trata-se de norma benéfica para o contribuinte, uma vez que essa notificação só vale se for feita antes do início da contagem do prazo decadencial.

O art. 173, II, do CTN, estabelece o prazo decadencial de cinco anos, contados da data da decisão definitiva que houver anulado, por vício de forma, o lançamento anteriormente efetuado.

A decisão definitiva mencionada no diploma legal pode ser de natureza administrativa (v.g. vício no auto de infração), bem como de natureza judicial (v.g. trânsito em julgado da decisão que anula o lançamento anterior). É uma das causas de interrupção de decadência, para aqueles que entendem que a decadência no direito tributário não se confunde com a do Direito Civil.

De fato, no direito civil[608] à decadência não se aplicam, salvo disposição legal em sentido contrário, as normas que interrompem, suspendem ou a impedem, mas no âmbito do direito tributário a decisão administrativa que anulou o lançamento faz com que o prazo decadencial recomece.

Nos casos dos tributos lançados por declaração ou de ofício, certo é que o prazo será o primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que este poderia ter sido efetuado.

A decadência nos tributos lançados por homologação tem tratamento distinto, conforme dispõe o art. 150, § 4º, do CTN:

[608] C.f. art. 207 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002).

Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Sobre o tema, uma observação que se faz é pela necessidade de se ter como premissa que quando não se efetua o pagamento antecipado, não há o que se homologar, pois simplesmente não há nada ser homologado. Por tal motivo, quando nos tributos sujeitos a lançamento por homologação não ocorrer pagamento, o prazo decadencial será aquele do art.173, inciso I, do CTN.

Luciano Amaro,[609] colacionado as posições doutrinárias e jurisprudenciais em seara de direito tributário, destaca a ressalva contida no art. 150, § 4º do CTN e diz que nos casos de dolo, fraude ou simulação inexiste homologação tácita, daí a necessidade de se aplicar, da mesma forma, o prazo previsto no art.173, inciso I, apesar de admitir que solução não é boa, mas que não se vislumbra outra, de *lege data*.

Se o contribuinte declarou e não pagou, começa a correr o prazo prescricional, pois o crédito foi constituído pela declaração. Para aplicar o art. 150, § 4º, CTN, o contribuinte tem que ter declarado errado e feito o pagamento do montante que declarou errado, o prazo decadencial vai correr contado do fato gerador para a Fazenda lançar aquilo que não foi declarado e, por isso, não foi pago.

Em resumo, tem-se que:

a) se o contribuinte antecipa o pagamento de forma parcial, aplica-se o prazo previsto no art.150, §4º, do CTN;
b) Se não houve pagamento, não há o que se homologar, contando-se o prazo pelo art.173, I, do CTN;
c) se o pagamento foi feito a menor, mas com dolo, fraude ou simulação, aplica-se o art.173, I, do CTN.
d) se o contribuinte declara e não paga, ocorre a constituição definitiva do crédito tributário, passando a ter início o prazo prescricional.

3. PRESCRIÇÃO

Na prescrição, o prazo de cinco anos começa a contar da constituição definitiva do crédito tributário, ou seja, quando o lançamento se torna insuscetível de modificação na esfera administrativa ou quando o contribuinte efetua a declaração de que deve o tributo, confessando a dívida.

[609] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 18ª ed. 2012.. p.436

O prazo prescricional é para a Fazenda Pública cobrar o crédito tributário, isto é, ajuizar a execução fiscal, assim como para o contribuinte ajuizar a ação de repetição de indébito do que tenha pago indevidamente ou a maior.

Nos tributos lançados por homologação, o prazo prescricional conta-se do final da data para pagamento indicada no lançamento de ofício revisional que porventura venha a ser efetuado pela Fazenda Pública. No caso dos tributos lançados por declaração ou de ofício, o prazo conta-se do final da data consignada na notificação para o pagamento.

O art. 174 do CTN estabelece:

> Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
>
> Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
>
> I — pela citação pessoal feita ao devedor;
>
> I — pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)
>
> II — pelo protesto judicial;
>
> III — por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
>
> IV — por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Durante o processo administrativo fiscal, não corre prazo algum: por um lado, o prazo decadencial não corre porque já houve o lançamento, e, por outro, o prazo prescricional ainda não começou a correr, uma vez que não houve constituição definitiva.

Noutras palavras, a contagem do prazo prescricional só terá início quando findar o procedimento administrativo fiscal ou, caso o contribuinte não impugne administrativamente, a partir do término do prazo para impugnação (data de vencimento).

As causas de interrupção (o prazo recomeça do início) da prescrição estão previstas no parágrafo único do art. 174, enquanto as causas de suspensão (o prazo recomeça de onde parou) estão previstas no art. 151, do CTN (depósito integral do débito, moratória, etc.) e nos arts. 2º, § 3º e 40, da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

Em relação ao inciso I do supramencionado parágrafo único, tem-se que até o advento da Lei Complementar nº 118/05 a prescrição era interrompida com a citação pessoal feita ao devedor. Contudo, após o advento do aludido diploma legal, a prescrição passou a ser interrompida com o simples despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal.

A partir daí, surgiu-se a discussão sobre a partir de que momento seria aplicada a nova legislação. Pacificando o tema, a Primeira do Superior Tribu-

nal de Justiça, ao apreciar o REsp 999.901/RS[610], confirmou a orientação no sentido de que:

1) no regime anterior à vigência da LC 118/2005, o despacho de citação do executado não interrompia a prescrição do crédito tributário, uma vez que somente a citação pessoal válida era capaz de produzir tal efeito;

2) a alteração do art. 174, parágrafo único, I, do CTN, pela LC 118/2005, o qual passou a considerar o despacho do juiz que ordena a citação como causa interruptiva da prescrição, somente deve ser aplicada nos casos em que esse **despacho** tenha ocorrido posteriormente à entrada em vigor da referida lei complementar, independentemente da data do ajuizamento da ação.

Mais recentemente, a Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento do Recurso Especial 1.120.295-SP, representativo de controvérsia, de relatoria do Ministro Luiz Fux, firmou o entendimento de que o art. 174 do CTN deve ser interpretado conjuntamente com o § 1º do art. 219 do CPC, de modo que, "se a interrupção retroage à data da propositura da ação, isso significa que é a propositura, e não a citação, que interrompe a prescrição", salvo se a demora na citação for imputável ao Fisco.". Veja-se a aplicação do referido entendimento em recentíssimo julgado:

> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. INTERRUPÇÃO. ARTIGO 174 DO CTN ANTES DA ALTERAÇÃO PROMOVIDA PELA LC 118/2005. INTERPRETAÇÃO EM CONJUNTO COM O ART. 219, § 1º, DO CPC. RECURSO ESPECIAL 1.120.295-SP, REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. SÚMULA 106/STJ.
>
> 1. A Primeira Seção, por ocasião do julgamento do Recurso Especial 1.120.295-SP, representativo de controvérsia, de relatoria do Ministro Luiz Fux, firmou o entendimento de que o art. 174 do CTN deve ser interpretado conjuntamente com o § 1º do art. 219 do CPC, de modo que, "se a interrupção retroage à data da propositura da ação, isso significa que é a propositura, e não a citação, que interrompe a prescrição", salvo se a demora na citação for imputável ao Fisco.
>
> 2. Na hipótese, conforme se depreende da leitura do acórdão recorrido, a Execução Fiscal foi ajuizada antes do termo final do prazo prescricional, e a demora da citação ocorreu por falha exclusiva do mecanismo judiciário. Assim, o efeito interruptivo da citação deve retroagir à data da propositura da ação. Inteligência da Súmula 106/STJ. Precedentes do STJ.
>
> 3. O afastamento da Súmula 106/STJ requer inevitavelmente o revolvimento fático-probatório, procedimento vedado pela Súmula 7/

[610] BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça, REsp 999.901/RS , Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 10.6.2009 — recurso submetido à sistemática prevista no art. 543-C do CPC.

> STJ (REsp 1.102.431/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 1º.2.2010).
>
> 4. Não merece prosperar a alegação de irregularidade da citação, uma vez que a Corte de origem consignou que "é certo que o art. 174 do CTN determina que a citação decorre de ordem do juiz. Mas, no caso, a escrivã o fez porque autorizada por ato normativo da Corregedoria" (fl. 109, e-STJ).
>
> 5. Agravo Regimental não provido.[611]

Passo adiante, convém salientar que a Fazenda Pública tem que inscrever o débito em dívida ativa antes de executá-lo judicialmente, mas a inscrição em dívida ativa também não produz qualquer efeito para fins de prescrição.

Vale destacar, contudo, que a Lei de Execuções Fiscais dispõe no sentido de que a inscrição em dívida ativa suspende a prescrição por 180 (cento e oitenta) dias. No entanto, tendo em vista que a prescrição e a decadência devem ser tratadas por lei complementar, esse dispositivo se aplica apenas aos débitos não tributários.

Além da prescrição ora estudada, o art.40 da Lei de Execuções Fiscais (6.830/80) prevê a ocorrência da prescrição intercorrente, que é a que ocorre no curso da ação, desde que a inércia se dê por culpa da Fazenda. Isto ocorre quando não for localizado o devedor ou não forem encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, devendo o juiz suspender de ofício o curso da execução.

Decorrido o prazo máximo de um ano sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o juiz ordenará o arquivamento dos autos (cf. § 2º do mesmo artigo). Depois de ouvida a Fazenda Pública, o juiz poderá reconhecer **a prescrição intercorrente** de ofício e decretá-la de imediato, se da decisão que determinar o arquivamento dos autos tiver decorrido o prazo de 5 anos.

O STJ, em julgamento sob o rito dos recursos repetitivos, sedimentou o entendimento de que a prescrição intercorrente não se faz apenas com a aferição do decurso do lapso quinquenal, devendo, antes, ficar caracterizada a inércia da Fazenda:

> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. DECLARAÇÃO DE OFÍCIO. VIABILIDADE. ART. 219, §5º, DO CPC. CITAÇÃO. INÉRCIA DA FAZENDA PÚBLICA. SÚMULA 7 DO STJ.

[611] BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, AgRg no AREsp 280549 / RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Julgado em 04/06/2013.

1. A configuração da prescrição intercorrente não se faz apenas com a aferição do decurso do lapso quinquenal após a data da citação. Antes, também deve ficar caracterizada a inércia da Fazenda exequente.

2. A Primeira Seção desta Corte também já se pronunciou sobre o tema em questão, entendendo que "a perda da pretensão executiva tributária pelo decurso de tempo é consequência da inércia do credor, que não se verifica quando a demora na citação do executado decorre unicamente do aparelho judiciário" (REsp n. 1102431 / RJ, DJe 1.2.10 — regido pela sistemática do art. 543-C, do CPC). Tal entendimento, mutatis mutandis, também se aplica na presente lide.

3. A verificação acerca da inércia da Fazenda Pública implica indispensável reexame de matéria fático-probatória, o que é vedado a esta Corte Superior, na estreita via do recurso especial, ante o disposto na Súmula 07/STJ.

4. Esta Corte firmou entendimento que o regime do § 4º do art. 40 da Lei 6.830/80, que exige a prévia oitiva da Fazenda Pública, somente se aplica às hipóteses de prescrição intercorrente nele indicadas, a saber: a prescrição intercorrente contra a Fazenda Pública na execução fiscal arquivada com base no § 2º do mesmo artigo, quando não localizado o devedor ou não encontrados bens penhoráveis. Nos demais casos, a prescrição, a favor ou contra a Fazenda Pública, pode ser decretada de ofício com base no art. 219, § 5º, do CPC.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido[612]

Ainda sobre o tema, discute-se no STJ, por meio do REsp nº 1.201.993/SP, pendente de julgamento no rito do art. 543-C do CPC até a presente data[613], a existência de prescrição intercorrente para o redirecionamento da Execução Fiscal aos sócios, no prazo de cinco anos, contados da citação da pessoa jurídica,

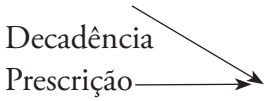
3.1. Prescrição na Ação Repetitória Tributária

Em linhas gerais, é correto afirmar que no direito tributário: (**i**) a decadência corresponde ao prazo para a Fazenda constituir o crédito tributário, ou seja, é decadencial o prazo para a Fazenda realizar o lançamento do tributo e; **(ii)** a prescrição, por sua vez, corresponde ao prazo o prazo para a Fazenda ajuizar a ação executiva fiscal, assim como para o contribuinte ajuizar a ação de repetição de indébito.

Em suma:

[612] BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça, REsp 1222444/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 25/04/2012.

[613] Junho de 2013



Decadência — prazo para **Fazenda** lançar o tributo
Prescrição — prazo para o **contribuinte** receber a restituição/compensar valores pagos a maior
prazo para a Fazenda ajuizar a ação de execução fiscal

Em que pese não haver muitos debates sobre a natureza dos prazos decadenciais e prescricionais no direito tributário, a grande celeuma que se instaura reside na forma da contagem desses prazos, ou melhor, do seu marco inicial.

Com o advento da Lei Complementar nº 118/05, introduzida no ordenamento jurídico pátrio com objetivo de interpretar o art. 168, I do Código Tributário Nacional, em decorrência da oscilante jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, muitas controvérsias surgiram sobre o marco inicial de contagem dos prazos.

A retrospectiva histórica da matéria, bem como as decisões judiciais sobre o tema, estão abordadas detalhadamente no ANEXO I, ao final da apostila.

Objetivamente, tem-se que, nos dias atuais, a controvérsia encontra-se pacificada, mas vale trazer, de forma resumida, um resumo dos principais acontecimentos nos últimos anos:

1 — Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN.

2 — A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido.

3 — Considerando que lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova, o STJ reconheceu a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão somente às **ações** ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005 (REsp 692888)

4 — Em novo julgamento, o STJ conferiu como marco da aplicação da nova lei não a data do ajuizamento da **ação**, como havia antes feito, mas sim o **pagamento** realizado pelo contribuinte (REsp. n. 1.002.932/SP,);

5 — O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o caso quando do julgamento do RE nº 566.621/RS, concluiu, em decisão com aplicação do art. 543-B, §3º, do CPC, que é válida a aplicação do prazo de cinco anos às **ações** ajuizadas a partir de 08 de junho de 2005, não importando a data do pagamento.

6 — Por fim, o STJ optou por alinhar a sua jurisprudência ao entendimento do STF, por questões de segurança jurídica, prevenindo julgamentos dissonantes entre as duas maiores cortes judiciais do país.

Portanto, enfim, resta pacificado o entendimento de que, para as ações ajuizadas a partir de 9.6.2005, aplica-se o art. 3º, da Lei Complementar n. 118/2005, contando-se o prazo prescricional dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em cinco anos a partir do pagamento antecipado de que trata o art. 150, §1º, do CTN.

AULA 26: EXCLUSÃO E GARANTIAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ESTUDO DE CASO:1 (RESP 762.754 — MG)

O Estado de Minas Gerais, por meio do Decreto Estadual nº 35.020/93, isentou determinadas operações do ICMS estadual, por prazo indeterminado e sem condição específica a ser atendida pelos contribuintes beneficiados pelo incentivo fiscal. Já em fevereiro de 1998 a isenção foi revogada pelo Decreto Estadual 39.415/98, o qual entrou em vigor na data de sua publicação. Um contribuinte até então beneficiário da isenção alega que a data de vigência do Decreto é distinta da sua eficácia, isto é, sustenta que a supressão do benefício somente ocorrerá a partir de 1999, na medida em que o art. 150, III, "b", da CR-88 estabelece que é vedado aos entes federados cobrarem tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a norma que os institui ou aumenta. Argumenta nesse sentido, que a Constituição não recepcionou o art. 104, III, do CTN. Ainda, alega que a norma isentiva suspende a eficácia da lei que estabelece a tributação, razão pela qual não ocorre o fato gerador nem se instaura o vínculo jurídico durante a vigência do benefício. Assim, o restabelecimento da exigência do imposto estadual deve observar o princípio da anterioridade, limitação constitucional ao poder de tributar que visa garantir segurança ao contribuinte. O Estado, por outro lado, sustenta que é imediata a eficácia da norma que revoga a isenção do ICMS não concedida por prazo certo ou condicionada. Como juiz da causa como você decidiria a questão? Fundamente.

1. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O significado da expressão "exclusão do crédito tributário" utilizada no Código Tributário Nacional não é questão pacífica na nossa doutrina. Para Paulo de Barros Carvalho e Roque Antonio Carrazza, a exclusão do crédito tributário, em especial a isenção, atinge a norma de incidência tributária, alterando a sua estrutura.

Sob outro prisma, há quem veja o fenômeno da exclusão do crédito tributário tendo como base o seu efeito na relação jurídica tributária estabelecida entre fisco e contribuinte, entendendo, assim, que a exclusão do crédito tributário só ocorre em relação à isenção, pois a norma que prescreve a anistia produzirá tão somente a extinção da multa.

2. MODALIDADES DE EXCLUSÃO

2.1 Isenção

Primeiramente, vale mencionar que a doutrina diverge quanto à essência da isenção, sua ontolologia, e bem assim quanto ao seu regime jurídico.

Alguns autores, como é o caso de Rubens Gomes de Souza, seguido por Cassone, definem a isenção como simples "dispensa legal do pagamento do tributo". Nessa hipótese, o vínculo obrigacional se instauraria ao longo do tempo em que a norma isentiva tivesse vigência, haja vista não haver óbice ao exercício da competência tributária nem causa para impedir a ocorrência do fato gerador.

Em que pese não existir lançamento para conferir liquidez ao crédito tributário na isenção, nos termos formulados por esta doutrina, a obrigação e o crédito se constituiriam. Teríamos, portanto, dois momentos distintos e a aplicabilidade de duas normas, simultanemente. Inicialmente, a norma de incidência produziria os seus efeitos, ocasionando o surgimento da relação jurídica, da obrigação e do crédito tributário, que é o objeto do vínculo jurídico. No instante subsequente, ainda que simultâneamente aplicada, a norma isencional atuaria sobre o dever jurídico de pagar o tributo, dispensando-o.

Aduz Rubens Gomes de Souza[614] acerca do tema:

> Tratando-se de imunidade não é devido o tributo porque não chega a surgir a própria obrigação tributária; ao contrário na isenção o tributo é devido porque existe obrigação mas a lei dispensa o seu pagamento. Por conseguinte a isenção pressupõe a incidência porque, é claro que só pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido.

Assim sendo, apesar de não ser modalidade de **extinção**[615] do crédito tributário, a isenção afastaria a sua exigibilidade.

Em sentido diverso, a doutrina majoritária enquadra a isenção como instrumento legal impeditivo de produção de efeitos da norma impositiva. Segundo essa tese, não ocorre o fato gerador durante a vigência da norma de isenção[616], razão pela qual inexiste vínculo obrigacional ou crédito tributário.

A lei isentiva, norma de caráter especial, atuaria diretamente sobre a norma de tributação, lei geral, impedindo ocorrência do fato gerador, a constituição da obrigação e a formação do crédito tributário. Nessa linha, a isenção consubstanciaria hipótese de não incidência legalmente qualificada, posto ocorrer a suspensão da eficácia da norma impositiva, motivo pelo qual a revogação da norma isentiva implicaria cobrança nova.

[614] SOUZA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária, Rio de Janeiro: Edições Financeiras S/A, s/d, PP. 75-76.

[615] O art. 156 do CTN estabelece como formas de **extinção** do crédito tributário: o pagamento; a compensação; a transação; a remissão; a prescrição e a decadência; a conversão de depósito em renda; o pagamento antecipado e a homologação do lançamento; a consignação em pagamento; a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; a decisão judicial passada em julgado e a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. A análise de cada uma das formas de extinção do crédito tributário será realizada na disciplina Direito Tributário e Finanças Públicas III

[616] Alguns autores, como é o caso de Sacha Calmon, ao qualificarem a desoneração legal dessa forma igualam a isenção à imunidade nesse aspecto, em razão do obstáculo à concretização da hipótese de incidência e, conseqüentemente, da própria instauração da obrigação tributária. COELHO. Op. Cit. p.142: "A **isenção**, como também a **imunidade**, não exclui o crédito, **obstam a própria incidência, impedindo que se instaure a obrigação**". (grifo nosso)

Alfredo Augusto Becker[617], apontando no sentido da unidade da hipótese de incidência fixada na norma de tributação, esclarece:

> Na verdade, não existe aquela anterior relação jurídica e respectiva obrigação tributária que seriam desfeitas pela incidência da regra jurídica de isenção. Para que pudesse existir aquela anterior relação jurídica tributária seria indispensável que antes houvesse incidência da regra jurídica de tributação. Porém esta nunca chegou a incidir porque faltou ou excedeu um dos elementos da composição de sua hipótese de incidência, sem a qual ou com a qual ela não se realiza.

Alguns autores vislumbram na isenção, ainda, na mesma linha de Alfredo Augusto Becker, impedimento ao exercício da competência tributária, como é o caso de Regina Helena[618]:

> Singelamente, entendemos constituir a isenção espécie de exoneração tributária, estabelecida em lei e, assim, impeditiva da produção de efetios da norma consistente na hipótese de incidência. Portanto, existindo norma isentiva, **impedido estará o exercício da competência tributária.** Em conseqüência, não poderá surgir a obrigação principal, pelo que temos por **equivocadas** as ideias segundo as quais a isenção consiste na 'dispensa legal do pagamento do tributo' **ou**, mesmo, que represente modalidade de **'exclusão do crédito tributário'**, já que este supõe a existência do vínculo obrigacional. (grifo nosso)

Não obstante a crítica na parte final da citação, no sentido da inexistência de vínculo obrigacional, o CTN estabelece, no inciso I, do art. 175, que a isenção **exclui** o crédito tributário:

> Art. 175. Excluem o crédito tributário:
> I — a isenção;
> II — a anistia[619].
> Parágrafo único — A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, **dependentes** da **obrigação principal cujo crédito seja excluído**, ou dela conseqüente. (grifo nosso)

Apesar da expressão "exclusão" possuir múltiplos significados,[620] a formulação adotada pelo CTN parte da premissa que há vínculo obrigacional durante a vigência da norma que concede o favor fiscal e bem assim que o crédito tributário já existe independentemente do lançamento[621].

De fato, a lógica subjacente ao sistema estruturado a partir do Código Tributário indica que a simples ocorrência do fato gerador seria condição

[617] BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 1963. p.277.

[618] COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário:** Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 276.

[619] Constata-se que, de acordo com o art. 175 do CTN, tanto a **isenção** como a **anistia excluem** o crédito tributário. A **anistia** se diferencia da **remissão**, que é uma das formas de **extinção** do crédito tributário (e não de **exclusão)** nos termos do inciso IV do já citado art. 156 do CTN. Conforme já apontado neste curso, a **remissão,** que em sentido comum significa **perdão**, alcança todo o montante exigível, o que abrange tanto o **tributo** como os seus consectários, isto é, a **atualização monetária**, os **juros**, de mora ou não, e bem assim a **multa** pelo descumprimento da obrigação, acaso incidente. Dessa forma, a **remissão** pressupõe o lançamento, pois ocorre em momento posterior à constituição do crédito tributário e ao vencimento da obrigação inadimplida, ao contrário da **isenção** que antecede e evita o lançamento. Por sua vez, a **anistia** abrange exclusivamente as infrações cometidas, sendo qualificada como modalidade de **exclusão** do crédito tributário, ao lado da **isenção**, consoante o disposto no art. 175, II, e 180, 181 e 182 do CTN.

[620] Segundo o dicionário eletrônico Houaiss a "exclusão" pode expressar tanto a ideia de "deixar de admitir; não conceder direito de inclusão", como "mandar embora ou para fora; retirar, expulsar". Assim, em sentido comum, "exclusão" pode significar tanto o afastamento de algo que já existe como o impedimento que alguma coisa se forme ou constitua.

[621] Nos termos já apontados neste curso, existe muita divergência na doutrina quanto ao momento do nascimento do crédito tributário, se ocorre juntamente com surgimento da obrigação, isto é se a ocorrência do fato gerador já faz nascer o crédito ainda ilíquido, ou, em sentido

suficiente para fazer nascer o crédito tributário, uma vez que a **isenção** é qualificada como hipótese de exclusão, por lei, do crédito tributário.

Se considerado que somente pode ser excluído[622] algo que já existe, parece que a tese fundamental adotada pelos autores do Código é no sentido de que o nascimento do crédito tributário independe ou não pressupõe a realização do lançamento. Em outras palavras, não seria necessária a realização do lançamento para que o crédito tributário surja, posto que a isenção obsta o lançamento e exclui o crédito já existente.

Nessa linha, prescreve o transcrito parágrafo único do art. 175 que a exclusão do crédito tributário "não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente".

Pelo exposto, de acordo com a **doutrina** tradicional e a disciplina estruturada pelo sistema normativo, a partir do CTN, durante a vigência da norma isentiva continuaria a existir relação jurídica-tributária e o vínculo obrigacional que une o sujeito ativo ao sujeito passivo, apesar de obstado o lançamento para conferir liquidez ao crédito tributário, já existente mas exlcuído, razão de sua inexigibilidade.

2.2 A revogação da isenção e a anterioridade

A relevância prática da discussão se dá em razão dos distintos efeitos no caso de revogação do benefício fiscal em face do princípio da anterioridade, dependendo da tese abraçada relativamente à natureza jurídica da isenção.

Afinal, adotada a posição no sentido de que a isenção consubstancia hipótese de exclusão, por lei, de parte da hipótese de incidência, configurada estará a **suspensão da eficácia da norma impositva**. Seguindo nessa linha de pensamento, considerando a ineficácia momentânea da lei de incidência, pela norma isentiva, durante o período de vigência do favor fiscal não ocorre o fato gerador da obrigação tributária nem se instaura o **vínculo obrigacional**.

Neste caso, a revogação da norma isencional implicaria a retomada da produção dos efeitos da lei de tributação, o que constituiria nova incidência, aplicamdo-se o princípio da anterioridade, de modo que somente no exercício subsequente e/ou ultrapassada a noventena, conforme o caso, seria possível restabelecer a exigência do imposto anteriormente desonerado sem violação às denominadas limitações constitucionais ao poder de tributar.

Por outro lado, caso a **isenção** seja considerada um favor legal quanto ao **pagamento do tributo**, isto é, na hipótese em que o vínculo obrigacional e o fato gerador da obrigação tributária continuem a ocorrer normalmente durante o período do benefício, nos termos da norma de incidência, a supressão da desoneração não implicaria cobrança de novo tributo.

diverso, se o lançamento é declaratório da obrigação e constitutivo do crédito tributário.

[622] Exclusão teria, portanto, nessa linha interpretativa, o sentido de "retirar ou expulsar", o que pressupõe a existência prévia do crédito tributário. Em sentido diverso, Regina Helena Costa, na esteira de Paulo de Barros Carvalho, aponta que "em relação à isenção, a 'exclusão do crédito tributário' equivale ao **não-surgimento da obrigação tributária**." (grifo nosso) COSTA. Op. Cit. p.284. De fato, caso a exclusão do crédito tributário possua o significado de "deixar de admitir; não conceder direito de inclusão", poderia ser interpretado o dispositivo no sentido de "evitar ou impedir" a constituição do crédito tributário. Dessa forma, as causas de exclusão, além de serem prévias à constituição do crédito tributário, precedentes ao lançamento, obstariam o nascimento do vínculo obrigacional. Como já ressaltado, o CTN elenca como causas de exclusão: a isenção e a anistia, muito embora, a decadência também pudesse ser considerada como tal.

Assim sendo, em princípio, o restabelecimento da imposição poderia ser imediata, no próprio exercício financeiro em que ocorre a revogação do benefício, sem violação às já denominadas anterioridades**.**

As exceções a essa regra seriam as isenções concedidas por prazo certo ou sob condição, a teor do disposto no art. 178 do CTN, o qual prescreve:

> Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser **revogada** ou **modificada** por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do artigo 104. (grifo nosso)

Por sua vez, o citado inciso III do art. 104 do CTN estabelece:

> Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, **referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda**:
> I — que instituem ou majoram tais impostos;
> II — que definem novas hipóteses de incidência;
> III — **que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178**. (grifo nosso)

De acordo com a literalidade desse dispositivo[623] do CTN, ressalvadas as hipóteses das isenções concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições ou, ainda, relativas aos impostos incidentes sobre o patrimônio ou a renda, é possível restabelecer **imediatamente** a exigência do tributo anteriormente isento, sem a necessidade de aguardar até o primeiro dia do exercício seguinte.

Convém destacar que a isenção condicionada e/ou por prazo certo também pode ser revogada a qualquer momento, gerando, entretanto, direito adquirido para o contribuinte que já cumpriu as condições e os requisitos fixados pela norma concessiva do favor fiscal.

Nesse sentido foi a decisão do STF em relação à revogação de isenção do antigo ICM, imposto antecessor do atual ICMS, em período anterior à Constituição de 1988, no RE 102593/SP[624], cuja ementa prescreve:

> Isenção. Revogação da isenção. Princípio da anualidade. Revogada a norma isencional, que é simples exclusão do crédito tributário, restaura-se a exigibilidade do imposto, a partir de então, com suporte na pré-existente lei institutiva da obrigação tributária, sem rejeitar-se à espécie à observância do princípio da anualidade. Recurso extraordinário conhecido e provido.

[623] Parte substancial da doutrina que sustenta que a isenção suspende a eficácia da lei impositiva entende que o art. 104, III CTN não foi recepcionado pelo art. 150, III, "b" da CR-88, o qual que estabelece o princípio da anterioridade genérica. Adotada essa tese, o princípio da anterioridade tributária deverá ser aplicado a toda e qualquer hipótese de revogação de isenção, independente do substrato econômico de incidência do tributo examinado, seja o partimônio, a renda ou o consumo.

[624] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE 102593/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Rafael Mayer. Julgamento em 12.06.1984. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 24.01.2011. Decisão por unanimidade de votos. No mesmo sentido RE 97482/RS.

Essa concepção foi consagrada pela **Súmula 615 do STF**[625], com fundamento na Constituição de 1967 com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1/69, quando não mais vigia o mencionado princípio da **anualidade tributária**, apesar da literalidade da expressão utilizada no enunciado.

Dessa forma, seriam excluídos da aplicação do princípio da anterioridade tributária, denominada de anualidade no enunciado da Súmula, os impostos não incidentes sobre o patrimônio e sobre a renda, quando da revogação da isenção, considerando, nesse mesmo sentido o disposto no art. 104, III, do CTN[626].

A revogação de isenção de imposto não incidente sobre o patrimônio ou renda possibilitaria o restabelecimento da cobrança do imposto estadual sobre a circulação de mercadorias dentro do próprio exercício financeiro no qual foi editada a norma que suprime o favor fiscal.

Após a Constituição de 1988, já vigente o ICMS no lugar do antigo ICM, o STF continuou a se posicionar no mesmo sentido, conforme revela a ementa do RE 204062 /ES: [627]

> EMENTA: — CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO: REVOGAÇÃO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. I. — Revogada a isenção, o tributo torna-se imediatamente exigível. Em caso assim, não há que se observar o princípio da anterioridade, dado que o tributo já é existente. II. — Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. — R.E. conhecido e provido.

O Superior Tribunal de Justiça também tem mantido a mesma posição do STF, conforme revela a decisão do tribunal no Resp nº 762.754/MG[628], cuja parte relevante do voto da relatora aduz:

> No mais, o Tribunal entendeu que a redução parcial da base de cálculo equivale a uma isenção que, se não concedida por prazo determinado, poderia ser revogada ou modificada a qualquer tempo, sendo desnecessário obedecer ao princípio da anterioridade. O Supremo Tribunal Federal tem se posicionado no sentido de que a redução da base de cálculo do ICMS equivale à isenção parcial (...)
>
> Estabelecida essa premissa, verifico que o acórdão recorrido encontra-se em sintonia com a Súmula 544/STF e com a jurisprudência desta Corte que, aplicando o art. 178 do CTN, **considera possível a revogação de isenção a qualquer tempo, não estando sujeita ao princípio da anterioridade, a não ser que concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, observado o disposto no art. 104, III do mesmo diploma legal.**

[625] Enunciado da Súmula 615 do STF, aprovada em Sessão Plenária de 17/10/1984: "O princípio constitucional da **anualidade** (§29 do art 153 da CF) não se aplica à revogação de isenção do ICM". Em 1984 já vigia a redação do §29 do art. 153 da Constituição de 1967 conferida pela Emenda Constitucional nº 8/77, após, portanto, da edição da Emenda Constitucional nº 1/69, a qual havia suprimido definitivamente o denominado princípio da **anualidade tributária** e incorporado ao ordenamento jurídico o princípio da **anterioridade tributária**. O STF continuou a aplicar a mesma nomenclatura apesar da evidente distinção entre os institutos.

[626] Aspecto interessante e polêmico diz respeito à recepção ou não do art. 104, III, do CTN pela Constituição Federal de 24.01.1967. A Constituição de 1967 revogou a Constituição de 1964, égide sob a qual foi editada a Lei nº 5.172/66 (CTN), norma editada em 25.10.1966. Nesse sentido cumpre lembrar, conforme já apontado na aula 2, sob a vigência da Constituição de 1946, até a edição da Emenda Constitucional nº 18/65, e após a publicação da Constituição de 1967, até a edição da Emenda Constitucional nº 1, de 17.10.1969, consagrava-se expressamente no texto constitucional o princípio da anualidade tributária, tendo o STF, por meio de interpretação inovadora, antes mesmo da edição da EC 18/65, mitigado o dispositivo constitucional, ao prever também a anterioridade tributária, o que foi consolidado na já citada Súmula 66, aprovada na reunião plenária de 13/12/1963, cujo enunciado prescreve: "É legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro." Dessa forma, entre 01.12.1965, data da EC nº 18/65 e 24.01.1967, quando foi editada a Constituição de 1967, período dentro do qual foi publicada a Lei nº 5.172, de 25.10.1966 (CTN), não vigia o princípio da anualidade, razão pela qual muitos autores sustentam não ter sido o

Vejamos:

TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO. LEI 4.239/63, ART. 14. ISENÇÃO

NÃO-CONDICIONADA. REVOGAÇÃO. LEI 9.532/97. POSSIBILIDADE.

1. O art. 14 da Lei 4.239/63, ao dispor que "até o exercício de 1973

inclusive, os empreendimentos industriais e agrícolas que estiverem operando na área de atuação da SUDENE à data da publicação desta lei, pagarão com a redução de 50% (cinqüenta por cento) o imposto de renda e adicionais não restituíveis", instituiu isenção especial não-onerosa ou não-condicionada, uma vez que sua fruição não ficou subordinada ao cumprimento de encargo por parte do contribuinte, mas apenas à circunstância de fato da localização do estabelecimento na área de atuação da extinta SUDENE.

2. **Tal espécie de isenção, justamente porque não condicionada a qualquer contraprestação por parte do contribuinte, consubstancia favor fiscal que pode ser reduzido ou suprimido por lei a qualquer tempo, sem que se possa cogitar de direito adquirido à sua manutenção. É o que se depreende da leitura a contrario sensu da Súmula 544/STF ("isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas"), bem assim da norma posta no art. 178 do CTN, segundo a qual "a isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104 "**.

3. São legítimas, portanto, as graduais reduções da alíquota do benefício trazidas pela Lei 9.532/97.

4. Recurso especial provido.

(REsp 605.719/PE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21.09.2006, DJ 05.10.2006 p. 238)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISENÇÃO. LEI N. 5.523/68.

MODIFICAÇÃO. POSSIBILIDADE. LEI N. 9.069/95. ART. 178 DO CTN.

1. O legislador tem liberdade para modificar isenções tributárias desde que o benefício não tenha sido concedido onerosamente, sob condição ou com prazo determinado.

art. 104, III, do CTN, recepcionado pela Constituição de 1967 e por conseguinte pela atual Constituição de 1988. Isso porque, a EC nº 18/65 restringiu a **anterioridade**, denominada à época como **anualidade**, aos impostos incidentes sobre o patrimônio e renda, sendo esta disciplina reproduzida pelo art. 104 do CTN. Entretanto, conforme já salientado, a Constituição de 1967 extinguiu a anterioridade tributária, restabelecendo a antiga anualidade tributária. Dessa forma, considerando que a Constituição de 1967 aboliu o princípio da anterioridade para restabelecer a anualidade, muitos autores entendem que o artigo 104 do CTN deixou de possuir fundamento de validade constitucional, razão de sua não recepção pelo novo ordenamento jurídico surgido em 1967. Corrobora esse argumento o fato de que a função precípua da lei complementar tributária é regular as limitações ao poder de tributar e não criar tais limitações, conforme será estudado na parte final do curso. Importante relembrar que a EC nº 01/69 reintroduziu o princípio da anterioridade ao Texto Constitucional, sendo discutível e controvertido, entretanto, se foi suficiente para restabelecer a vigência do artigo 104 do CTN.

627 BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE 204062 /ES, Segunda Turma, Rel. Min. Carlos Velloso. Julgamento em 27.09.1996. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 25.01.2011. Decisão por unanimidade de votos. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Marco Aurélio e Francisco Rezek.

628 BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça. Resp nº 762.754/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon. Julgamento em 20.09.2007. Brasília. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em 24.01.2011. Decisão por unanimidade de votos. A parte relevante da ementa está assim redigida: "2. Segundo o Supremo Tribunal Federal, a redução da base de cálculo do ICMS equivale à isenção parcial

2. A isenção outorgada pela Lei n. 5.523/68 para importação de equipamentos utilizados no fornecimento de energia elétrica não foi por prazo certo e em função de certas condições, razão pela qual poderia ser modificada pela Lei n. 9.069/95, a teor do que dispõe o art. 178 do Código Tributário Nacional.

3. Recurso especial provido.

(REsp 478.982/RO, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 18.05.2006, DJ 17.08.2006 p. 333)

TRIBUTÁRIO. IPI E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ART. 1º DO

DECRETO-LEI N. 2.324/87. ISENÇÃO ONEROSA E COM PRAZO CERTO E DETERMINADO. IMPOSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO.

1. A regra geral é a da possibilidade de revogação das isenções concedidas pelo Estado. Porém, quando a isenção é concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, não pode ser revogada, pois incorpora-se ao patrimônio do contribuinte.

2. Recurso especial improvido.

(REsp 266.310/RS, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17.11.2005, DJ 19.12.2005 p. 298)

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL. ISENÇÃO ONEROSA. PRAZO CERTO E DETERMINADO. REVOGAÇÃO A QUALQUER TEMPO. IMPOSSIBILIDADE.

I — A isenção, concedida ao contribuinte mediante o implemento de determinadas condições, não pode ser revogada a qualquer tempo, porquanto os princípios da

confiança fiscal e do direito adquirido impõem respeito às situações jurídicas consolidadas ante o cumprimento dos requisitos que autorizam a fruição do benefício fiscal.

II — Precedentes: REsp nº 433819/MG, DJ de 23/09/2002, Rel. Min. LUIZ FUX; REsp nº 198331/SC, DJ de 17/05/1999, Rel. Min. GARCIA VIEIRA; REsp nº 74092/PE, DJ de 04/03/1996, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS; RESP 390733/DF, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 17/02/2003.

do tributo, aplicando-se a mesma disciplina em ambas as hipóteses. Precedentes. 3. A revogação da isenção e do benefício da redução da base de cálculo do imposto pode-se ocorrer a qualquer tempo, exceto se concedidos por prazo certo e em função de determinadas condições (art. 178 c/c 104, III do CTN)."

III — Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 266.326/SC, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07.10.2004, DJ 16.11.2004 p. 186)

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. SUDENE. INCENTIVO FISCAL. LEI Nº 4.239/1963. DL Nº 1.598/1977. EXCLUSÃO DOS RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS NO CÁLCULO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO. ISENÇÃO ONEROSA E COM PRAZO DETERMINADO. IMPOSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO OU MODIFICAÇÃO. NORMA SUPERVENIENTE DESFAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. INAPLICABILIDADE. ART. 178, DO CTN. SÚMULA Nº 544/STF. PRECEDENTES.

1. Recurso especial interposto contra v. acórdão que asseverou que a "isenção concedida, sob condição e por prazo certo, não pode ser restringida por norma superveniente, desfavorável ao contribuinte".

2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica e remansosa no sentido de que:

— "A teor do que reza o art. 178, do CTN, as isenções onerosas e com prazo certo e determinado não podem ser revogadas ou modificadas por lei, como decorrência do princípio maior da Constituição Federal, de que a lei não pode prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e coisa julgada." (REsp nº 433819/MG, DJ de 23/09/2002, Rel. Min. LUIZ FUX)

— "A isenção, quando concedida por prazo certo e sob condição onerosa, não pode ser revogada." (REsp nº 198331/SC, DJ de 17/05/1999, Rel. Min. GARCIA VIEIRA)

— "'Isenções tributárias concedidas sob condição onerosa não podem ser livremente suprimidas'. (Súmula 544/STF). A lei não pode, a qualquer tempo, revogar ou modificar a isenção concedida por prazo certo ou sob determinadas condições — art. 178 do CTN." (REsp nº 74092/PE, DJ de 04/03/1996, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS)

— "Assim como o Estado pode tributar, também pode revogar as isenções. A isenção, interpretada restritivamente, adstrita à determinada finalidade de política-fiscal, submete-se à regra geral da revogabilidade, salvo quando estabelecida por prazo certo ou impondo específica condição onerosa satisfeita pelo contribuinte, quando se impõe o respeito ao cumprimento dessas cláusulas. A revogação tem aplicação imediata." (REsp nº 11847/AM, DJ de 08/11/1993, Rel. Min. MILTON LUIZ PEREIRA)

> 3. Recurso não provido.
> (REsp 553.093/PE, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21.10.2003, DJ 19.12.2003 p. 366)

Afasto, portanto, a alegação de ofensa aos arts. 97, § 1º, 104, III, e 178 do CTN.

Portanto, em que pese a citada divergência doutrinária, a jurisprudência do STF e do STJ são no sentido de que a aplicação conjunta dos artigos 178 e 104, III, do CTN, esse último recepcionado pela ordem constitucional vigente de acordo com a jurisprudência dos citados tribunais, considera-se a possível a revogação de isenção de impostos não incidentes sobre o patrimônio ou a renda a qualquer tempo, não estando a supressão do benefício sujeita ao princípio da anterioridade, a não ser que concedido o favor fiscal por prazo certo e em função de determinadas condições.

Importante destacar, ainda, que de acordo com o disposto no art. 179 do CTN a isenção pode ser concedida em caráter geral ou individual[629], devendo-se sempre observar o princípio da isonomia, tendo em vista que a desoneração de alguns cria distinção entre contribuintes.

Em caráter geral a lei identifica quem são os beneficiários da isenção. Então, basta que a lei esteja vigente para que a desoneração possa ser usufruída pelos seus destinatários. A verificação por parte da administração da correta fruição do benefício ocorrerá em momento posterior.

Por outro lado, o beneficio em caráter individual exige requerimento prévio do interessado à autoridade administrativa onde se faça prova do cumprimento e das condições legais, uma vez que a lei não identifica de forma objetiva quem são os destinatários, ela apenas estabelece requisitos e condições. O contribuinte tem que requerer para que a autoridade administrativa, em despacho fundamentado, verifique se estão presentes aqueles requisitos da lei, façam prova do cumprimento dos requisitos e condições legais. Portanto, nesse caso, o benefício é efetivado somente após despacho de autoridade administrativa em requerimento do contribuinte.

Importante ainda destacar que a norma que concede a isenção deve ser interpretada literalmente, a teor do art. 111 do CTN

> Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
> I — suspensão ou exclusão do crédito tributário;
> II — outorga de isenção;
> III — dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

[629] A mesma regra se aplica, também, além da isenção, aos seguintes institutos: moratória, parcelamento, remissão e anistia.

Considerando que o próprio CTN estabelece que a isenção exclui o crédito tributário, a repetição da menção em relação à outorga de isenção no inciso II do artigo 111 parece desnecessária, por ser redundante. De qualquer forma, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

Por fim, deve-se examinar as suas similitudes e diferenças da isenção com a denominada alíquota zero.

A doutrina diverge quanto à aproximação entre os dois institutos. Embora não ocorra a cobrança nos dois casos, parte dos tributaristas estende o conceito de isenção para alcançar, também, a hipótese de alíquota zero, assemelhando figuras afins. Nesse sentido é a doutrina Albino de Oliveira[630]:

> O termo isenção usado pelo legislador constituinte na redação do §6º do art. 150, numa interpretação sistemática da Constituição, deve ser ampliado de modo a compreender quaisquer benefícios tributários, entendidos estes como sendo os concedidos no âmbito da relação jurídica obrigacional entre fisco e contribuinte, antes de sua extinção pelo pagamento do imposto.

Paulo de Barros Carvalho[631] fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

> Ao manipular os sistemas de alíquotas, implementa o político suas intenções extrafiscais e, por reduzi-las a zero (alíquota zero), realiza uma das modalidades de isenção. (...)
>
> Importa referir que o legislador muitas vezes dá ensejo ao mesmo fenômeno jurídico de recontro normativo, mas não cham a norma mutiladora de isenção (...) É o caso da alíquota zero. Que experiência legislativa seá essa que, reduzindo a alíquota zero, aniquila o critéiro quantitativo do antecedente da regra-matriz do IPI? a conjuntura se repete: um preceito é dirigido à norma-padrão, investindo contra o critério quantitativo conseqüente. Qualquer que seja a base de cálculo, o resultado se´ra o desaparecimento do objeto da prestação. Que diferença há em inutilizar a regra de incidência, atacando-a num critério ou noutro, se todos são imprescindíveis à dinâmica da percussão tributária? Nenhuma. No entanto, o legislador designa de isenção algunsa casos, porém, em outros, utiliza fórmulas estranhas, como se não se tratasse do mesmo fenômeno jurídico.

Por outro lado, não obstante o reconhecimento de que nos dois casos ocorre a exoneração tributária, outros autores sustentam tratar-se de fenômenos jurídicos distintos. Nessa linha aponta Regina Helena Costa[632]:

[630] OLIVEIRA, Fernando Albino de. RDP 27/230.

[631] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p.372 e 526-527.

[632] COSTA. Op. Cit. p.281.

> Conquanto, inegavelmente, constituam ambas modalidades de exoneração tributária, o fato é que a isenção — consoante a concepção que adotamos — significa a mutilação da hipótese de incidência tributária, em razão da colidência da norma isentiva com um dos seus aspectos. Já a alíquota zero é uma categoria mais singela, pois traduz a redução de uma das grandezas que compõe o aspecto quantitativo, restanto preservada a hipótese de incidência. Tal distinção fica mais nítida se lembrarmos que a isenção possui regime jurídico ditado exclusivamente pela lei, enquanto o manejo da alíquota pode se dar, inclusive, mediante ato do Poder Executivo, nas hipóteses previstas constitucionalmente (art. 153, § 1º, e 177,§4º, I, b, CR).

A jurisprudência do Supremo[633] tem sido no sentido de que a isenção e a alíquota zero possuem naturezas jurídicas distintas, apesar da consequência ser a mesma relativamente ao ônus fiscal, ou seja, o contribuinte em ambos os casos não pagará tributo, em razão da inexigibilidade do crédito tributário.

No entanto, existem diferenças estruturais entre as duas hipóteses, com relevância na aplicação dos princípios da anterioridade e da legalidade. Como visto, a isenção se submete à reserva legal, só podendo ser concedida ou revogada mediante lei específica. Já a alíquota zero, dependendo do tributo, pode ser fixada por ato do Poder Executivo, ato normativo infralegal, considerando o caráter extrafiscal de alguns tributos.

Examinados os aspectos gerais da isenção como hipótese de exclusão do crédito tributário, importante agora analisar algumas situações inusitadas que podem ocorrer na prática, como a omissão do legislador infraconstitucional, ao não instituir determinada hipótese na lei que cria o tributo, ainda que passível de incidência, ou a indevida previsão ou inclusão de determinada situação no campo da não incidência de forma expressa, ao invés da adoção da isenção.

2.3. Anistia

A anistia é o perdão de infrações, ou seja, o seu efeito é o de tornar inaplicável a sanção. Contudo, nas palavras de Luciano Amaro, não é a sanção que é anistiada; o que se perdoa é o ilícito e, perdoando este, deixa de ter lugar a sanção.

Como visto, essa modalidade de exclusão do crédito tributário atinge somente as penalidades e precisa ser fundamentada a fim de não acarretar em privilégio odioso. Segundo o art. 14 da LC 101/2000, toda renúncia de receita tem que ser justificada. Para que um ente exonere, faz-se necessário explicações sobre o cálculo a ser feito, que envolve as receitas e as despesas públicas.

[633] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE 475551/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cezar Peluso. Rel p/acórdão. Carmen Lúcia. Julgamento em 06.05.2009. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 26.01.2011. Decisão por maiorira de votos. A parte relevante da ementa prescreve: "3. Embora a isenção e a alíquota zero tenham naturezas jurídicas diferentes, a consequência é a mesma, em razão da desoneração do tributo".

Alerta-se, novamente, ao fato de que esse instituto não deve ser concedido de forma freqüente como se fosse uma política fiscal, devendo ser utilizada apenas em casos de relevância social ou econômica,

3. GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

As garantias do crédito tributário estão previstas no CTN, assim como nas leis federais, estaduais, distritais e municipais (cf. art. 183 do CTN) e relacionam-se à segurança do crédito e à responsabilidade das pessoas quanto ao seu pagamento.

Apesar do CTN não distinguir os conceitos de garantia, privilégio e preferência, os dois últimos significam, respectivamente: vantagem concedida pela lei à determinada pessoa, em detrimento da generalidade, e preferência concedida à Fazenda Pública para o recebimento de seus créditos antes de outros credores em concurso.

É garantia do crédito tributário, por exemplo, o condicionamento da sentença a ser proferida no processo de partilha ou adjudicação, à prova de quitação dos tributos relativos aos bens do espólio (art. 192 do CTN).

Exemplo de privilégio está previsto no art. 187 do CTN, segundo o qual "a cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, inventário ou arrolamento".

Por sua vez, a preferência pode ser vislumbrada no art. 186, que determina: "o crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for a natureza ou o tempo da constituição deste, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho".

A preferência dada aos créditos trabalhistas tem seu fundamento no fato das necessidades humanas estarem acima dos interesses do Fisco. O crédito trabalhista, por sua vez, prefere ao crédito tributário, não importando se anterior ou posterior à decretação da falência da empresa.

Passo adiante, o § único do art. 183 estabelece que "a natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza deste nem a da obrigação tributária a que corresponda". Trata-se de norma sem qualquer sentido, pois a garantia existe justamente em função da obrigação tributária e do crédito correspondente.

De acordo com o art. 184, o devedor responde pelo pagamento do débito tributário com a totalidade do seu patrimônio, ou seja, são inoponíveis ao Estado as cláusulas de inalienabilidade e impenhorabilidade, além das garantias de hipoteca, penhor e anticrese.

A ressalva que se faz é para os bens e direitos totalmente impenhoráveis (p.ex. os instrumentos de trabalho), porque existe a necessidade de serem

resguardados os bens patrimoniais familiares essenciais à habitabilidade condigna — vide Lei no 8.009, de 29 de março de 1990, que trata da impenhorabilidade do bem de família.

Contudo, é necessário frisar que o imóvel tido como bem de família pode ser penhorado se não for pago o IPTU.

Vale observar que, na hipótese de alienação fiduciária, os bens adquiridos pelo comprador não podem ser objeto de execução fiscal. A razão está em que somente a posse é transferida ao adquirente do bem, ficando o domínio nas mãos do financiador.

Caso o sujeito passivo esteja em débito com a Fazenda Pública, em virtude de crédito tributário inscrito em dívida ativa em fase de execução, não poderá alienar ou onerar bens e rendas, sob pena de se presumir fraudulenta a operação (art. 185, *caput*, do CTN).

Trata-se de presunção *juris tantum*, ou seja, admite prova em contrário de que a alienação não proporcionou a insolvabilidade do devedor, sob pena de infringir a esfera de liberdade e de propriedade do sujeito passivo. Contudo, se o devedor tiver reservado bens ou rendas suficientes ao pagamento do débito tributário, a operação não será considerada fraudulenta (§ único do mesmo artigo).

É sabido que o concurso de credores se dá quando o devedor é insolvente ou impontual com seus débitos. Nessa situação, a cobrança judicial do crédito tributário não está sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, inventário ou arrolamento (art. 187, *caput*), porque a Fazenda Pública executa seus créditos no juízo especializado, por meio da ação de execução fiscal. Ou seja, os privilégios da Fazenda Pública recaem sobre os bens e rendas apresentados nos juízos universais.

Discute-se a possibilidade da Fazenda Pública requerer a falência do devedor, o que entendemos ser inviável, basicamente em função da irrenunciabilidade de seus privilégios.

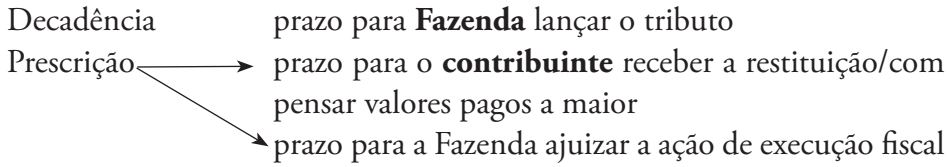
Primeiro, porque uma vez inscrito o débito em dívida ativa, será considerada fraudulenta qualquer alienação de bens feita pelo devedor. Segundo, porque, excetuados os bens absolutamente impenhoráveis, a Fazenda tem a garantia da totalidade dos bens do sujeito passivo, inclusive dos gravados com cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, ou gravados por ônus reais.

Finalmente, deve-se ter presente que a Lei de Recuperação de Empresas afetou substancialmente o tratamento conferido aos créditos tributários. Na realidade, em razão da introdução em nosso ordenamento da Lei n.º 11.101/2005, o Código Tributário Nacional teve que se adaptar a essa nova realidade e, por meio da Lei Complementar nº 118/2005 alterou-se o regime de preferências nos casos de falência das empresas, conforme se verifica no parágrafo único, do art. 186 do Código Tributário Nacional.

ANEXO I — PRESCRIÇÃO NA AÇÃO REPETITÓRIA TRIBUTÁRIA— RETROSPECTIVA HISTÓRICA E POSICIONAMENTO ATUAL DO STJ E DO STF

Em linhas gerais, é correto afirmar que no direito tributário: (**i**) a decadência corresponde ao prazo para a Fazenda constituir o crédito tributário, ou seja, é decadencial o prazo para a Fazenda realizar o lançamento do tributo e; **(ii)** a prescrição, por sua vez, corresponde ao prazo o prazo para a Fazenda ajuizar a ação executiva fiscal, assim como para o contribuinte ajuizar a ação de repetição de indébito.

Em suma:


Decadência
prazo para **Fazenda** lançar o tributo
Prescrição
prazo para o **contribuinte** receber a restituição/com pensar valores pagos a maior
prazo para a Fazenda ajuizar a ação de execução fiscal

Em que pese não haver muitos debates sobre a natureza dos prazos decadenciais e prescricionais no direito tributário, a grande celeuma que se instaura reside na forma da contagem desses prazos, ou melhor, do seu marco inicial.

O foco dos debates é a interpretação do art 168, I, do Código Tributário, o qual dispõe:

> "Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:
>
> I — nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;
>
> II — na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória."

O prazo é, portanto, quinquenal, restando como discussão a data em que se iniciará a contagem do prazo.

1. A VISÃO INICIAL DO MARCO TEMPORAL DA PRESCRIÇÃO

Nas primeiras décadas de vigência do Código Tributário Nacional a única interpretação conferida ao inciso I, do art 168, era a de que o prazo se iniciaria com o pagamento do tributo.

Assim, independentemente da modalidade de lançamento do tributo, o pagamento caracterizava a extinção do crédito tributário, e, portanto, a consequência jurídica imediata era o início da fluência do prazo prescricional.

2. A TESE DOS 5+5

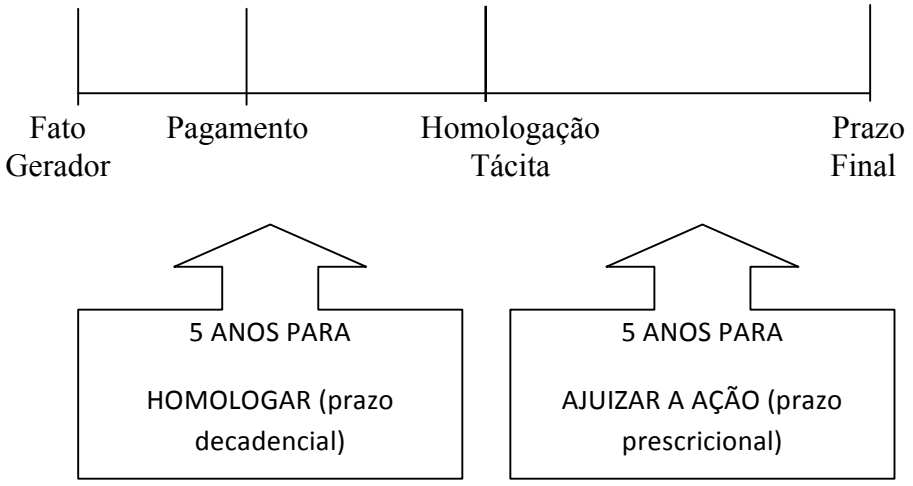
Como visto, nos tributos lançados por homologação, existem dois momentos de extinção do crédito tributário: (i) a **extinção sob condição resolutória**, que ocorre com o pagamento antecipado do tributo, (ii) e a **extinção definitiva,** que ocorre com a homologação expressa ou tácita do sujeito ativo.

Se considerassemos como termo inicial da contagem do prazo a extinção sob condição resolutória, não haveria qualquer antinomia com a interpretação até então aplicada pelos contribuintes e pela Administração Pública.

Todavia, a jurisprudência, e, em especial, o Superior Tribunal de Justiça, passou a considerar a extinção definitiva como marco inicial da contagem do prazo prescricional que, via de regra, ocorre depois de transcorridos 5 anos da ocorrência do fato gerador, conforme o disposto no § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional

Na prática, essa interpretação permitiu que o contribuinte ajuízasse ação para repetição de indébito até o décimo após a ocorrência do fato gerador.

Nessa linha de convicções, o prazo de cinco anos para o ajuizamento da ação repetitória começaria a contar após os cinco anos da ocorrência do fato gerador, o que, em verdade, representa 10 anos, sendo 05 anos decadência somados aos 05 anos de prescrição, conforme se verifica na seguinte representação:



Esta interpretação foi a mais aplicada nas últimas décadas até a edição da LC nº 118/2005, conforme será apresentado adiante. Houve muitas oscilações[634] nesse entendimento, sempre com a prevalência, ao final, da tese dos cinco mais cinco, até o advento da lei complementar.

3. A LEI COMPLEMENTAR 118/05 E O ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Para fins tributários, a Lei Complementar nº 118/05 foi introduzida no ordenamento jurídico pátrio com objetivo de interpretar o art. 168, I do Código Tributário Nacional, em decorrência da oscilante jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

> Art. 3 Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 — Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1o do art. 150 da referida Lei.
>
> Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 — Código Tributário Nacional.

Como se vê, o mencionado diploma legal consignou que a extinção do crédito tributário ocorre quando do pagamento antecipado, isto é, da extinção sob condição resolutória, quando, a partir de então, teria o contribuinte 5 anos para pleitear a repetição do indébito e a Fazenda 5 anos para ajuizar a execução fiscal.

Dessa forma, a interpretação contrariava a posição pacificada do Superior Tribunal de Justiça por meio da tese dos 5 + 5, motivo pelo qual o Tribunal Superior vedou a aplicação retroativa do art. 3° da Lei Complementar 118/05, conforme determinado pelo subsequente art.4º.

Cite-se, por oportuno, trecho da ementa do caso em que assim restou decidido:

> 3. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar os arts. 150, § 1º, 160, I, do CTN, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável

[634] O Superior Tribunal de Justiça aplicou entendimento de que o prazo quinquenal iniciaria, no controle concentrado de constitucionalidade, a partir da publicação da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da exação. Baseado neste entendimento, o STJ, por alguns meses, defendeu que o prazo prescricional, quando os tributos fossem declarados inconstitucionais por controle difuso, contariam da publicação da Resolução do Senado suspendendo a norma declarada inconstitucional.

> a "interpretação" dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. Portanto, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.
>
> 4. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI). Ressalva, no particular, do ponto de vista pessoal do relator, no sentido de que cumpre ao órgão fracionário do STJ suscitar o incidente de inconstitucionalidade perante a Corte Especial, nos termos do art. 97 da CF.[635]

Dessa forma, o entendimento do Tribunal era o que de lei nova só atingiria as **ações** ajuizadas após a sua vigência, ou seja, a partir de 09 de junho de 2005, permanecendo aplicável a tese dos 5 + 5 para as ações anteriores.

Em seguida, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do AI nos Embargos de Divergência em Resp n.º 644.736 acolheu, por unanimidade, a arguição de inconstitucionalidade da segunda parte do art. 4º da Lei Complementar 118/05, concluindo pela inconstitucionalidade da aplicação retroativa da nova interpretação do inciso I, do art 168, do CTN, uma vez que tal interpretação, conforme amplamente demonstrado, tem natureza modificativa.

De fato, o acórdão em referência tem extrema relevância no cenário jurídico, pois:

(i) acolhe a arguição de inconstitucionalidade da segunda parte do art. 4º da Lei Complementar 118/05;
(ii) confere como marco da aplicação da nova lei não a data do ajuizamento da **ação**, mas sim o **pagamento** realizado pelo contribuinte; e
(iii) aponta a possibilidade de se aplicar regras de direito transitório, como, por exemplo, o art. 2028 do Código Civil.

Vale destacar, no que concerne ao item "ii" acima destacado, que o marco para aplicação da nova lei, nos termos do acórdão, seria a data do **pagamento** em vez da data do ajuizamento da **ação**. Eis o trecho do voto que esclarece essa afirmativa:

[635] BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça, REsp 692888, Rel**.** Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 09.05.2005

> "Assim, na hipótese em exame, com o advento da LC 118/05, a prescrição, do ponto de vista prático, deve ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu dia 09.06.05), o prazo para a ação de repetição do indébito é de cinco a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova."[636]

Com base na referida tese, uma ação ajuizada após 09.06.2005, mas que apresente como objeto o indébito de valores pagos antes da vigência da lei, reger-se-ia pelo regime prescricional conhecido pela tese dos 5+5.

O referido entendimento foi reproduzido no REsp. n. 1.002.932/SP, julgado sob o rito dos recursos repetitivos (art.543-C, do CPC).

Impende observar que a aplicação dessa tese jamais poderá validar o ajuizamento de qualquer ação após 09.06.2010, eis que aplicação do antigo regime está limitado ao prazo máximo de cinco anos contados da vigência da lei nova (09.06.2005).

Quando o tema parecia pacificado no Superior Tribunal de Justiça, foi a vez do Supremo Tribunal Federal apreciar a questão. Antes de abordar o entendimento do STJ, cumpre, para facilitar a compreensão, fazer um resumo dos fatos até aqui:

1 — Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN.

2 — A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido.

3 — Considerando que lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova, o STJ reconheceu a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão somente às **ações** ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005 (REsp 692888)

[636] STJ, Corte Especial, AI nos Embargos de Divergência em REsp n.º 644.736, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, DJ 27/0/2007.

4 — Em novo julgamento, o STJ conferiu como marco da aplicação da nova lei não a data do ajuizamento da **ação**, como havia antes feito, mas sim o **pagamento** realizado pelo contribuinte (REsp. n. 1.002.932/SP,);

Assim, depois de toda essa discussão, a tese outrora referendada pelo STJ no sentido de que a data do pagamento indevido era o marco divisório da aplicação da lei nova foi afastada pelo STF, com base em argumentos essencialmente constitucionais, notadamente o de que não existe direito adquirido a regime jurídico. Veja-se:

DIREITO TRIBUTÁRIO — LEI INTERPRETATIVA — APLICAÇÃO
RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 — DESCABIMENTO — VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA — NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACACIO LEGIS — APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005.

Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN.

A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressament interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça. Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia

> da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a vacatio legis, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal. O prazo de vacatio legis de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos. Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário. Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ***ações*** ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados. Recurso extraordinário desprovido.[637]

Conclui-se, portanto, que, em decisão com aplicação do art. 543-B, §3º, do CPC, a Corte Suprema entendeu que é válida a aplicação do prazo de cinco anos às **ações** ajuizadas a partir de 08 de junho de 2005, não importando a data do pagamento. Nesse sentido, veja-se trecho do voto da Ministra Ellen Gracie Northfleet:

> "Assim, vencida a vacatio legis de 120 dias, é válida a aplicação do prazo de cinco anos às ações ajuizadas a partir de então, restando inconstitucional apenas sua aplicação às ações ajuizadas anteriormente a esta data"

Tendo em vista o presente cenário, o STJ optou por alinhar a sua jurisprudência ao entendimento do STF, por questões de segurança jurídica, prevenindo julgamentos dissonantes entre as duas maiores cortes judiciais do país e reduzindo a proliferação de recursos sem proveito algum para o jurisdicionado (efetividade da prestação jurisdicional).

> **CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (ART. 543-C, DO CPC). LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ART. 3º, DA LC 118/2005. POSICIONAMENTO DO STF. ALTERAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ. SUPERADO ENTENDIMENTO FIRMADO ANTERIORMENTE TAMBÉM EM SEDE DE RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA.**

[637] BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal, RE nº 566.621/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, julgado em 04.08.2011.

> **1.** O acórdão proveniente da Corte Especial na AI nos Eresp nº 644.736/PE, Relator o Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 27.08.2007, e o recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.002.932/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.11.2009, firmaram o entendimento no sentido de que o art. 3º da LC 118/2005 somente pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência. Sendo assim, a jurisprudência deste STJ passou a considerar que, **relativamente aos pagamentos efetuados a partir de 09.06.05, o prazo para a repetição do indébito é de cinco anos a contar da data do pagamento**; **e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior.**
>
> **2.** No entanto, o mesmo tema recebeu julgamento pelo STF no RE n. 566.621/RS,
>
> Plenário, Rel. Min. Ellen Gracie, julgado em 04.08.2011, onde foi fixado marco para a aplicação do regime novo de prazo prescricional levando-se em consideração **a data do ajuizamento da ação** (e não mais a data do pagamento) **em confronto com a data da vigência da lei nova (9.6.2005).**
>
> **3.** Tendo a jurisprudência deste STJ sido construída em interpretação de princípios constitucionais, urge inclinar-se esta Casa ao decidido pela Corte Suprema competente para dar a palavra final em temas de tal jaez, notadamente em havendo julgamento de mérito em repercussão geral (arts. 543-A e 543-B, do CPC). Desse modo, para as ações ajuizadas a partir de 9.6.2005, aplica-se o art. 3º, da Lei Complementar n. 118/2005, contando-se o prazo prescricional dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em cinco anos a partir do pagamento antecipado de que trata o art. 150, §1º, do CTN.
>
> **4.** Superado o recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.002.932/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.11.2009.
>
> **5.** Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008[638] (grifos do original)

Portanto, enfim, resta pacificado o entendimento de que, para as ações ajuizadas a partir de 9.6.2005, aplica-se o art. 3º, da Lei Complementar n. 118/2005, contando-se o prazo prescricional dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em cinco anos a partir do pagamento antecipado de que trata o art. 150, §1º, do CTN.

[638] BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção, REsp nº 1.269.570 — MG, Rel. Min. Mauro Campbell, Julgado em 23/05/2012.

LEONARDO DE ANDRADE COSTA
Mestre em Direito Econômico e Financeiro, pela Harvard Law School e USP. Pós-Graduado em Contabilidade pela FGV. Bacharel em Ciências Econômicas, pela Puc-RJ, Bacharel em Direito, pela Puc-RJ. Auditor Fiscal do Estado do Rio de Janeiro.

FICHA TÉCNICA

Fundação Getulio Vargas

Carlos Ivan Simonsen Leal
PRESIDENTE

FGV DIREITO RIO

Joaquim Falcão
DIRETOR

Sérgio Guerra
VICE-DIRETOR DE ENSINO, PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO

Rodrigo Vianna
VICE-DIRETOR ADMINISTRATIVO

Thiago Bottino do Amaral
COORDENADOR DA GRADUAÇÃO

Andre Pacheco Mendes
COORDENADOR DO NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA – CLÍNICAS

Cristina Nacif Alves
COORDENADORA DE ENSINO

Marília Araújo
COORDENADORA EXECUTIVA DA GRADUAÇÃO